

# **BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014**

Bundesverwaltungsgericht, 2014-10-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-1606\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1606_2014)

FR: TAF A-1606/2014 du 7 octobre 2014

IT: TAF A-1606/2014 del 7 ottobre 2014

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des niederländischen BD gestützt auf das DBA-NL zugrunde. Da das vorliegende Amtshilfegesuch am 13. Juni 2013, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Die per 1. August 2014 in Kraft getretenen Art. 14 Abs. 1 und 2, Art. 15 Abs. 2 sowie Art. 21a StAhiG in der Fassung der Änderung vom 21. März 2014 gelten dabei vorliegend ungeachtet des Umstandes, dass das hier streitbetroffene Amtshilfeersuchen im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Gesetzesänderung bereits eingereicht war (vgl. Art. 24a Abs. 2 StAhiG in der Fassung der am 1. August 2014 in Kraft getretenen Änderung vom 21. März 2014 [AS 2014 2309 ff.]). Anwendbar ist ferner der Bundesbeschluss vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (SR 672.963.6; nachfolgend: Genehmigungsbeschluss DBA-NL).

### **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA-NL zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG in Verbindung mit Art. 31-33 VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

### **E. 1.3.1**

Die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG setzt unter anderem die Parteifähigkeit der Beschwerdeführenden voraus (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A5410/2012 vom 28. Mai 2013 E. 2; Isabelle Häner, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 48 N. 5; Vera Marantelli-Sonanini/Said Huber, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, Art. 48 N. 6). Die Beschwerdeführerin 1 hat aufgrund ihrer bereits vor der Beschwerdeerhebung erfolgten Löschung im Handelsregister ihre Rechtsfähigkeit und damit auch ihre Prozessfähigkeit verloren (vgl. Art. 746 OR in Verbindung mit Art. 643 OR und Art. 52 Abs. 1 ZGB; vgl. auch Beschluss der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts vom 2. Oktober 2013 im Verfahren

BV.2013.13 und BV.2013.14). Auf die Beschwerde kann damit, soweit sie im Namen der Beschwerdeführerin 1 erhoben wurde, nicht eingetreten werden (gleichwohl sind im Folgenden die von den übrigen Beschwerdeführenden erhobenen Rügen betreffend die Beschwerdeführerin 1 zu berücksichtigen).

### **E. 1.3.2**

Die Beschwerdeführenden 2-4 erfüllen als Verfügungsadressaten die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG).

### **E. 1.4**

Da die Beschwerde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht wurde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist mit der hiervor genannten Einschränkung (E. 1.3.1) darauf einzutreten.

### **E. 2.1**

Das am 26. Februar 2010 unterzeichnete DBA-NL trat am 9. November 2011 in Kraft (vgl. Art. 29 Abs. 1 DBA-NL). Die Amtshilfeklausel des DBA-NL, Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL sind laut Art. 29 Abs. 2 DBA-NL «anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens gestellt werden und die Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März beginnt». Da das vorliegende Amtshilfegesuch vom 13. Juni 2013 nach dem Inkrafttreten des DBA-NL eingereicht wurde, sind nach der zuletzt genannten Abkommensklausel Art. 26 DBA-NL und Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL intertemporalrechtlich anwendbar, soweit das Gesuch Informationen betrifft, die sich auf die Zeit ab dem 1. März 2010 beziehen. Die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL ist ab ihrem Inkrafttreten anzuwenden (Abs. 4 der Verständigungsvereinbarung) und gilt somit auch im vorliegenden Fall.

### **E. 2.2**

Art. 26 DBA-NL entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA; vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 25. August 2010, BBl 2010, 5787 ff., 5800). Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-NL (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-NL (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL). Art. 26 Abs. 3 DBA-NL enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird damit der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach

den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Auch besteht gemäss Art. 26 Abs. 3 (Bst. c) DBA-NL keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche». Freilich enthält die Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende Vorschrift von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL ihrerseits Einschränkungen der in vorgenannter Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung. So darf der ersuchte Vertragsstaat nach Art. 26 Abs. 5 DBA-NL die Leistung von Amtshilfe nicht nur deshalb ablehnen, «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). In diesem Zusammenhang räumt Art. 26 Abs. 5 Satz 2 DBA-NL den Steuerbehörden des ersuchten Staates die Kompetenz ein, die Offenlegung der in diesem Absatz der Amtshilfebestimmung erwähnten Informationen durchzusetzen. Die Regelung von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL bedeutet indes nicht, dass der ersuchte Staat in jedem Fall Bankinformationen an den ersuchenden Staat zu übermitteln hat. Die Grenzen der Verpflichtung zur Amtshilfe, welche in Art. 26 Abs. 3 DBA-NL statuiert sind, kommen auch auf Bankinformationen zur Anwendung, soweit sich die Weigerung zur Leistung von Amtshilfe auf Gründe stützt, die mit der Eigenschaft des Informationsinhabers als Bank nichts zu tun haben (so zu Art. 26 Abs. 5 OECD-MA Stefan Oesterhelt, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 126, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1.1**

Was die inhaltlichen Anforderungen betrifft, denen ein Amtshilfesuch zu genügen hat, enthält Art. 26 DBA-NL keine detaillierte Aufzählung der notwendigen Angaben. Hingegen sieht Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL vor, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfesuches folgende Angaben zu liefern haben: «(i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer; (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.» Nach Abs. 3 der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 zur Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL ist einem Amtshilfesuch stattzugeben, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handle sich nicht um eine «fishing expedition» (vgl. dazu sogleich E. 4.2), zusätzlich zu den Angaben im Sinne von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL «a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.» Eine wörtlich fast identische Regelung sieht Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL für Amtshilfesuche der Niederlande vor.

### **E. 3.1.2**

Art. 6 Abs. 2 StAhiG sieht vor, dass das Ersuchen insbesondere folgende Angaben enthalten muss, sofern das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt: «a. die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; b. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht; c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informations-inhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist; e. den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt; f. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte; g. die Erklärung, welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.»

### **E. 3.2**

Aufgrund von Art. 26 DBA-NL haben die zuständigen Behörden in der Schweiz mit den zuständigen niederländischen Behörden die Informationen auszutauschen, die zur Durchführung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobene Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-NL widerspricht. Im Unterschied zu den bisherigen Amtshilfeklauseln ist demnach nicht mehr erforderlich, dass ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt vorliegt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2; Giovanni Molo, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen. Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: ASA 80, S. 143 ff., S. 151; Oesterhelt, a.a.O., Rz. 79). Gemäss Ziff. XVI Bst. c Satz 1 des Protokolls zum DBA-NL soll der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen «einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist». Es handelt sich dabei um eine Anlehnung an das OECD-Manual bzw. den OECD-Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens, wonach das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit («foreseeable relevance», «pertinence vraisemblable») der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten «fishing expedition» dient (vgl. auch zum Folgenden: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. ferner Oesterhelt, a.a.O., Rz. 89. Vgl. auch Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL, wonach die inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch nach Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL

wichtige verfahrenstechnische Anforderungen zur Vermeidung von «fishing expeditions» seien, die freilich so auszulegen seien, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern). Die OECD umschreibt «fishing expeditions» als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2, A6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2). Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4, mit Hinweisen). Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfesuch geltend machen muss, und zum andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.2.2.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2).

### **E. 3.3**

Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann zwar von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; Robert Zimmermann, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 3. Aufl. 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 125 II 250 E. 5b; siehe zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3). Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet 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 der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409

E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.2, B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.1; Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend hat sich die ESTV nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zu-treffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Die ESTV ist vielmehr an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2; siehe zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3).

#### **E. 3.4.1**

Art. 4 StAhiG mit der Überschrift «Grundsätze» sieht in Abs. 1 vor, dass Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen geleistet wird. In der Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011 wird festgehalten, dass diese Vorschrift unter anderem die spontane Amtshilfeleistung grundsätzlich ausschliesst (BBl 2011 6193 ff., 6204). Unter spontaner (internationaler) Amtshilfe ist die Informationsübermittlung an ausländische Behörden zu verstehen, die ohne oder ohne konkretes Ersuchen erfolgt. Unterschieden werden kann dabei zwischen selbständiger bzw. antizipierter spontaner Amtshilfe, das heisst der spontanen Übermittlung von Informationen ohne vorgängiges Amtshilfeersuchen, und der ergänzenden spontanen Amtshilfe im Sinne einer zusätzlichen Amtshilfeleistung im Rahmen eines bereits gestellten Amtshilfegesuches (vgl. zum Begriff der spontanen Amtshilfe BVGE 2010/26 E. 5.6, mit Hinweisen).

#### **E. 3.4.2**

Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, nicht zulässig. In der erwähnten Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes wird unter anderem Folgendes ausgeführt (BBl 2011 6193 ff., 6205; vgl. dazu auch Aurélie Rappo/Aurélie Tille, *Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF*, in: RDAF 2013 II S. 1 ff., S. 14): «Es ist unzulässig, Informationen über Personen zu übermitteln, die offensichtlich nicht von der zu untersuchenden Angelegenheit betroffen sind. Dabei ist insbesondere an Personen zu denken, die in Dokumenten über die betroffene Person zufällig auftauchen und mit dem Steuerzweck, zu welchem der ersuchende Staat die Informationen wünscht, in keinem Zusammenhang stehen, wie Bankmitarbeiter, Mitinhaberinnen von Konten oder Bevollmächtigte. Daten über Vermögenszuflüsse und -abflüsse verraten regelmässig Angaben über Drittpersonen. Macht die Unterbindung dieser Informationen eine Amtshilfe wertlos, so kann eine Übermittlung erwogen werden. In diesem Fall erhalten diese Personen jedoch eine Beschwerdemöglichkeit (vgl. Art. 19 Abs. 2).» Die vorausgesetzte Betroffenheit ist nach der Botschaft also insbesondere zu verneinen, wenn die fragliche Person a) zufällig in den edierten Unterlagen zur eigentlich betroffenen Person genannt wird und sie b) in keinem Zusammenhang zu dem vom ersuchenden Staat mit dem Amtshilfegesuch verfolgten Steuerzweck steht. Dies hat a fortiori dann zu gelten, wenn mit dem Amtshilfegesuch auch

über eine andere Person Informationen verlangt werden als über die betroffene Person im Sinn des Amtshilfegesetzes. Massgeblich ist bei alledem, ob c) die Unterbindung dieser Informationen über Nichtbetroffene eine Amtshilfe wertlos erscheinen lassen; ist dies der Fall, so kann eine Übermittlung dennoch erwogen werden, aber nur wenn diesen die Rechte gemäss Art. 19 Abs. 2 bzw. Art. 14 Abs. 2 StAhiG eingeräumt werden und dem beschwerdeberechtigten Nichtbetroffenen gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG eine Schlussverfügung eröffnet wird, in welcher die Amtshilfeleistung begründet sowie der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3098/2014 vom 18. September 2014 E. 3.3). Das DBA-NL enthält keine diesen Vorschriften des StAhiG widersprechenden Regelungen.

### **E. 3.5**

Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG sind zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen zulässig, welche nach schweizerischem Recht zur Veranlagung sowie Durchsetzung der Steuern, welche Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Laut Art. 8 Abs. 2 StAhiG dürfen, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht, auch Informationen verlangt werden, «die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen». Die ESTV wendet sich zur Beschaffung der Informationen an die Personen und Behörden nach Art. 9-12 StAhiG, von welchen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG). Es sind dies namentlich die betroffene Person (vgl. Art. 9 StAhiG), also die «Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden» (Art. 3 Bst. a StAhiG), und die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber (vgl. Art. 10 StAhiG) bzw. «die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt» (Art. 3 Bst. b StAhiG). Diese Regelungsinhalte stehen - jedenfalls soweit hier interessierend - mit dem DBA-NL, namentlich mit dessen Art. 26, in Einklang (vgl. E. 2.2).

### **E. 3.6**

Nach schweizerischem Recht ist die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren umfassend auskunftspflichtig. In eigener Sache besteht insbesondere kein Bankgeheimnis (vgl. PETER LOCHER, Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, in: StR 2003 S. 346 ff., auch zum Folgenden vgl. ferner XAVIER OBERSON, Infractions fiscales et secret bancaire, in: RDAF 1999 II S. 71 ff., auch zum Folgenden). Die Steuerbehörde kann im Bereich der direkten Steuern auf dem Einkommen gemäss dem schweizerischen Recht von der steuerpflichtigen Person zusätzliche Unterlagen betreffend die Bankbeziehungen verlangen. Reicht die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht ein, so kann die Steuerbehörde diese normalerweise direkt beim bescheinigungspflichtigen Dritten einfordern (Art. 127 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bzw. Art. 43 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Gemäss dem 2. Satz der zuletzt erwähnten Bestimmungen bleibt jedoch das Berufsgeheimnis ausdrücklich vorbehalten, was unter anderem zur Folge hat, dass die Steuerbehörde die bei der steuerpflichtigen Person erfolglos verlangten Unterlagen nicht direkt von der fraglichen Bank einfordern kann (vgl. zum Bankgeheimnis Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen [Bankengesetz, BankG SR 952.0] Daniel Hufschmid, «Tax fraud and the like», Die Voraussetzungen der

Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, in: ASA 72, S. 433 ff., S. 438 f.; s. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 8.2.1). Somit sind die schweizerischen Steuerbehörden im Bereich der direkten Steuern betreffend inländische Steuerpflichtige nicht befugt, in einem Veranlagungs- oder gewöhnlichen Steuerhinterziehungsverfahren bei Banken und anderen Finanzintermediären Bankinformationen oder Informationen einzuholen, welche mit dem Steuerpflichtigen eingegangene Vertragsverhältnisse betreffen. Einzig in Steuerstrafverfahren betreffend eines Vergehens, das heisst eines Steuerbetrugs oder einer Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 186 f. DBG bzw. Art. 59 StHG), und im Falle anderer schwerer Steuerwiderhandlungen (wie namentlich der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge; vgl. Art. 190 DBG) ist dies nach dem schweizerischen Recht der direkten Steuern möglich (ausführlich zum Fehlen eines Editionsverweigerungsrechts von Bankangestellten in diesen Fällen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 8.2.2 ff., mit Hinweisen).

#### **E. 4.1**

Im vorliegend in Frage stehenden Auskunftersuchen des BD werden die Beschwerdeführerinnen 1 und 2, die Bank K. \_\_\_\_\_ in L. \_\_\_\_\_ und die O. \_\_\_\_\_ als «beteiligte Rechtspersonen in der Schweiz bezeichnet». Die Beschwerdeführenden 3 und 4 sind im Amtshilfeersuchen als «beteiligte (Rechts-)Personen in den Niederlanden» genannt. Der BD führt in seinem Gesuch aus, er benötige die verlangten Informationen für die richtige Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010 und diese Informationen seien in diesem Zusammenhang wichtig, um einen «deutlicheren Einblick in die tatsächliche Beziehung zwischen C. \_\_\_\_\_ und [der] D. \_\_\_\_\_ einerseits und den schweizerischen Gesellschaften A. \_\_\_\_\_ AG und B. \_\_\_\_\_ AG andererseits zu bekommen» (S. 2 des Amtshilfesuches). Aus dem Kontext - namentlich der Bezugnahme auf eine von der niederländischen Steuerbehörde bezüglich der Beschwerdeführenden 3 und 4 durchgeführte Steuerprüfung - geht dabei hervor, dass es um die Erhebung der niederländischen Steuern beim Beschwerdeführer 3 und der Beschwerdeführerin 4 geht. Mit Blick auf den hier erwähnten Inhalt des Auskunftersuchens ist nach Treu und Glauben davon auszugehen, dass der BD einzig bezüglich der Beschwerdeführenden 3 und 4 als betroffene Personen (vgl. E. 3.4.2 und 3.5) um Amtshilfe ersucht und er in diesem Zusammenhang auch Informationen über die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 verlangt. Auch nicht ansatzweise wird im Amtshilfesuch behauptet, dass die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 abkommensrelevante steuerliche, allenfalls bislang zu Unrecht nicht berücksichtigte Anknüpfungspunkte in der Niederlande aufweisen.

#### **E. 4.2**

Nach dem Gesagten ist ausschliesslich von einem Amtshilfesuch des BD betreffend die Beschwerdeführenden 3 und 4 auszugehen. Die vorinstanzlichen Anordnungen, wonach die ESTV dem BD «betreffend [die] A. \_\_\_\_\_ AG» und «betreffend [die] B. \_\_\_\_\_ AG» Amtshilfe leiste (Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der Schlussverfügung), stehen deshalb mangels Amtshilfesuches betreffend diese Gesellschaften im Widerspruch zum gesetzlich verankerten Grundsatz, wonach Amtshilfe nur auf Ersuchen zu leisten ist (vgl. E. 3.4.1). Diese Anordnungen liessen sich nur aufrecht erhalten, wenn dieser Grundsatz vorliegend ausnahmsweise nicht greifen würde. Die Übermittlung der streitbetroffenen Informationen

an die niederländischen Behörden unter dem Titel «Amtshilfe betreffend die A. \_\_\_\_\_ AG und die B. \_\_\_\_\_ AG» liefe nämlich im Ergebnis darauf hinaus, dass unabhängig vom Auskunftersuchen betreffend die Beschwerdeführenden 3 und 4 selbständige oder antizipierte spontane Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 geleistet würde (vgl. zu einem insofern ähnlich gelagerten Fall Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A3098/2014 vom 18. September 2014 E. 4.2). Es sind vorliegend keine Gründe ersichtlich, welche eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot der spontanen Amtshilfe im Sinne von Art. 4 Abs. 1 StAhiG zulassen würden. Zum einen enthält das einschlägige Abkommensrecht mit der Niederlande keine diesbezüglich vom Steueramtshilfegesetz abweichende Regelung. Zum anderen sind dem Ersuchen des BD keine Anhaltspunkte zu entnehmen, welche hinsichtlich der in der Schweiz inkorporierten Beschwerdeführerin 2 bzw. bezüglich der hier inkorporiert gewesenen Beschwerdeführerin 1 auf steuerliche Anknüpfungspunkte in der Niederlande hindeuten und damit die Frage nach der Notwendigkeit spontaner Amtshilfe überhaupt aufwerfen könnten (vgl. E. 4.1). Es ergibt sich somit, dass betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 keine Amtshilfe zu leisten ist. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Dementsprechend sind Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der angefochtenen Schlussverfügung aufzuheben. Ferner sind die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 in Dispositiv-Ziff. 6 Bst. a der Schlussverfügung zu streichen.

## **E. 5**

Im Folgenden gilt es also nur noch in Bezug auf die Beschwerdeführenden 3 und 4 zu prüfen, ob die ESTV mit Blick auf die hiervor in E. 3.1 genannten formellen Anforderungen an ein Amtshilfebegehren zu Recht auf das vorliegende Amtshilfegesuch eingetreten ist. Das Gesuch des BD vom 13. Juni 2013 enthält (zusammen mit dem dazu verfassten Begleitschreiben) in formeller Hinsicht nebst Namen und Adressen der betroffenen Personen (Beschwerdeführende 3 und 4) sowohl die gemäss den Vorschriften zu Art. 26 DBA-NL erforderlichen Angaben (vgl. E. 3.1.1) als auch die laut Art. 6 Abs. 2 StAhiG unabdingbaren Informationen (vgl. E. 3.1.2). Insbesondere erläutert der BD in formeller Hinsicht rechtsgenügend den Steuerzweck, für den er die in Frage stehenden Informationen verlangt. So erklärt er, wie erwähnt (E. 4.1), er brauche die geforderten Informationen für die richtige Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010. Zudem sind die vom BD verlangten Informationen im Amtshilfegesuch genügend klar umschrieben, zumal nach den einschlägigen Vorschriften die Angabe von Kontonummern entbehrlich ist, soweit diese nicht verfügbar sind (vgl. E. 3.1). Da das vorliegende Amtshilfegesuch (mit Bezug auf die Beschwerdeführenden 3 und 4 als betroffene Personen) sowohl die Anforderungen gemäss den vorn in E. 3.1.1 erwähnten Bestimmungen, als auch diejenigen von Art. 6 Abs. 2 StAhiG erfüllt, muss hier nicht auf das genaue Verhältnis zwischen diesen Vorschriften eingegangen werden. Weiter ist bezüglich der Beschwerdeführenden 3 und 4 zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch des BD Informationen betrifft und ob die nach der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Angaben sowie Unterlagen Informationen bilden, die zur Durchführung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobene Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-NL widerspricht. In diesem Kontext ist auch zu untersuchen, ob das Amtshilfegesuch des BD gegen das Verbot der «fishing expeditions» verstösst (bzw. nach Art. 7 Bst. a StAhiG darauf nicht hätte eingetreten werden dürfen, weil

es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist). 6.1 Vorauszuschicken ist, dass die Beschwerdeführenden nicht mit Erfolg geltend machen können, vorliegend sei das DBA-NL mangels Ansässigkeit bzw. mangels steuerlicher Anknüpfung der Beschwerdeführerinnen 1 und 2 in der Niederlande nicht anwendbar. Zum einen ist der Informationsaustausch mit der Niederlande nicht durch Art. 1 und Art. 2 DBA-NL beschränkt (vgl. E. 2.2). Zum anderen ist für die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen als Voraussetzung der Amtshilfeleistung nicht entscheidend, ob diese Informationen für die Durchführung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuerrechts mit Bezug auf die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 relevant sind, da diese Beschwerdeführerinnen keine vom Amtshilfegesuch betroffene Personen sind (vgl. E. 4). Für die voraussichtliche Erheblichkeit als Voraussetzung der Amtshilfegewährung genügt es vorliegend, dass die bezüglich der Beschwerdeführerinnen 1 und 2 angeforderten bzw. zu übermittelnden Informationen für die Untersuchung gegen die unbestrittenermassen in der Niederlande steuerpflichtigen Beschwerdeführenden 3 und 4 voraussichtlich erheblich sind (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen). 6.2 Es lässt sich vorliegend nicht mit Erfolg bestreiten, dass die vom BD geforderten Informationen mit Blick auf die Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuern bei den Beschwerdeführenden 3 und 4 als in grundsätzlicher Hinsicht voraussichtlich erheblich im Sinne der einschlägigen Vorschriften zu qualifizieren sind. Denn mit seinen Ausführungen zu den anlässlich einer steuerlichen Untersuchung bezüglich dieser Beschwerdeführenden herangezogenen Bankunterlagen hat der BD insbesondere hinreichende Indizien für mit Bezug auf die Einkommens- und Körperschaftssteuerverhältnisse in der Niederlande potentiell relevante Beziehungen zwischen diesen Beschwerdeführenden zum einen und den Beschwerdeführerinnen 1 und 2 zum anderen dargetan. Auch hat der BD aufgezeigt, dass die verlangten Bankauskünfte zur Beurteilung dieser Beziehungen von Bedeutung sind. 6.3 In verschiedener Hinsicht ist die voraussichtliche Erheblichkeit der vom BD verlangten Informationen indessen zu verneinen, was - wie im Folgenden aufgezeigt wird - von der ESTV nur teilweise berücksichtigt worden ist: 6.3.1 Zunächst einmal erscheinen die vom BD geforderten Informationen insoweit nicht als voraussichtlich erheblich, als sie Verhältnisse vor dem 1. März 2010 betreffen (E. 2.1). Diesem Umstand hat die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung hinreichend Rechnung getragen, und zwar mit der Anordnung, dass der BD namentlich auf die Auflösung der Beschwerdeführerin 1 am 7. Juli 2008 hinzuweisen ist, ihm keine Angaben über die (ehemaligen) Aktionäre dieser Gesellschaft zu liefern und keine Kontoeröffnungsdaten zu vor dem 1. März 2010 eröffneten Konten zu übermitteln sind. Deshalb stossen die Beschwerdeführenden ins Leere, soweit sie geltend machen, die ESTV habe zu Unrecht über die am 7. Juli 2008 erfolgte Auflösung der Beschwerdeführerin 1 hinweggesehen (vgl. insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 3 ff.). 6.3.2 Sodann hat der BD mit seinem Amtshilfegesuch nicht nur Auskünfte über die Beschwerdeführenden 3 und 4 als betroffene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG verlangt, sondern auch nach Bevollmächtigten bezüglich der interessierenden Konten des Beschwerdeführers 3 gefragt. Wie sich aufgrund der Edition herausstellte, sind [...] hinsichtlich dieser Konten bevollmächtigt. Indes ist nicht ersichtlich, dass die Frage der Bevollmächtigung [...] mit dem Steuerzweck, für welchen die Niederlande die Informationen verlangt (nämlich der korrekten Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010 bei den

Beschwerdeführenden 3 und 4), in rechtsgenügendem Zusammenhang steht. Auch ist vor diesem Hintergrund davon auszugehen, dass diese [Bevollmächtigten] in den edierten Unterlagen im Sinne der vorn in E. 3.4.2 zitierten Stelle der Botschaft zum StAhiG nur zufällig auftauchen. Zudem lässt die Unterbindung dieser Informationen über die fraglichen Bevollmächtigten die vorliegende Amtshilfe mit Bezug auf die betroffenen Personen (bzw. die Beschwerdeführenden 3 und 4) im Übrigen nicht als wertlos erscheinen. Weil die Botschaft ferner - wie erwähnt - explizit Bevollmächtigte als im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht vom Amtshilfesuch betroffene Personen bezeichnet (vgl. E. 3.4.2), erscheint es insgesamt nicht als gerechtfertigt, die in Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Angaben zu den [Bevollmächtigten] amtshilfeweise dem BD weiterzuleiten. Daran nichts ändern kann der Umstand, dass im Amtshilfesuch die Vermutung geäussert wird, dass die Beschwerdeführerin 1 zu marktunüblich günstigen Konditionen Immobilien an die Kinder des Beschwerdeführers 3 verkauft habe. Die in Frage stehenden Angaben zu den [Bevollmächtigten] des Beschwerdeführers 3 sind nach dem Gesagten aufgrund von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht dem BD zu übermitteln. Es kann hier deshalb offen gelassen werden, ob die Weiterleitung dieser Informationen auch deshalb nicht statthaft ist, weil der BD in diesem Zusammenhang mit der nicht näher eingeschränkten Frage nach den Bevollmächtigten an den streitbetroffenen Konten eine unzulässige Beweisausforschung bzw. «fishing expedition» unternommen bzw. gemäss Art. 26 DBA-NL voraussichtlich nicht erhebliche Informationen angefordert hat. 6.3.3 Die in Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 9-12 der angefochtenen Schlussverfügung erwähnten Fragen des BD betreffen auf die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 lautende Konten. Bei diesen Fragen, welche nicht ausdrücklich auf den Beschwerdeführer 3 oder die Beschwerdeführerin 4 Bezug nehmen, ist nicht ersichtlich, inwiefern sie für die Einkommens- und Körperschaftssteuerverhältnisse dieser vom Amtshilfesuch betroffenen Personen in der Niederlande voraussichtlich erheblich sein könnten. Folglich sind auch die nach Auffassung der Vorinstanz dem BD zu übermittelnden Antworten zu diesen Fragen voraussichtlich nicht erheblich im hier massgebenden Sinne und folglich nicht weiterzuleiten. Ob es sich insoweit anders verhält, als in diesen Antworten von [...] die Rede ist, kann hier dahingestellt bleiben. Denn wie im Folgenden aufgezeigt wird, stehen in diesem Punkt (auch) andere Gründe einer Amtshilfeleistung entgegen (vgl. E. 7.2). 6.4 Die bislang noch nicht berücksichtigten Vorbringen, mit welchen die Beschwerdeführenden ausdrücklich oder sinngemäss die voraussichtliche Erheblichkeit der seitens des BD angefragten Informationen bestreiten, erscheinen hingegen nicht als stichhaltig: 6.4.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, es lägen keine hinreichenden Indizien für deliktisches Verhalten vor (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 6, sowie Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 2 f.). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden spielt im Zusammenhang mit der hier interessierenden Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit - wie aufgezeigt (E. 3.2) - keine Rolle, ob ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt besteht (vgl. aber E. 7.1). Dementsprechend ist in diesem Kontext auch nicht entscheidend, ob die ESTV zu Recht gestützt auf die edierten Unterlagen einen entsprechenden Verdacht angenommen hat. Für die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen ebenso wenig massgebend ist entgegen der Darstellung in der Beschwerde, ob von einem Verstoß gegen ein ausländisches Steuergesetz ausgegangen werden kann oder in der Niederlande ein «Straf- oder Administrativverfahren» eröffnet wurde (vgl. Beschwerde, S. 9). 6.4.2 Nach Auffassung der Beschwerdeführenden ist dem Amtshilfesuch auch deshalb nicht Folge

zu leisten, weil es zu knapp begründet, unklar sowie widersprüchlich sei und damit eine unzulässige Beweisausforschung darstelle (vgl. Beschwerde, S. 6 ff.; Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 3). Den Beschwerdeführenden kann auch insoweit nicht gefolgt werden. Wie aufgezeigt (E. 5), wird im Amtshilfegesuch des BD der Steuerzweck, für welchen die in Frage stehenden Informationen verlangt werden, hinreichend dargelegt. Zudem benannte der BD Sachumstände und Indizien, aufgrund derer die verlangten Informationen für die Erhebung der (niederländischen) Einkommens- und Körperschaftssteuer bei den Beschwerdeführenden 3 und 4 grundsätzlich als voraussichtlich erheblich betrachtet werden müssen (vgl. E. 6.1 f.). Zwar halten es die Beschwerdeführenden für unwahrscheinlich, dass Bankangestellte in ihren Notizen Ausführungen machen, wie sie nach dem Amtshilfegesuch in Bankunterlagen der Bank I. \_\_\_\_\_ vorgefunden worden seien. Diese Behauptung vermag jedoch die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen des BD weder für sich allein, noch unter Berücksichtigung der weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden und der vorliegenden Akten von vornherein wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche zu entkräften. Infolgedessen ist von der Richtigkeit dieser Sachverhaltsdarstellung auszugehen (E. 3.3 Abs. 2). 6.5 Es ist sodann nicht erkennbar, dass eine dem niederländischen Recht entsprechende Besteuerung der Beschwerdeführenden 3 und 4, wie sie vom BD angestrebt wird, dem DBA-NL widerspricht (vgl. zu dieser Voraussetzung E. 2.2 Abs. 1).

## **E. 7**

Nach dem bisher Ausgeführten sind die formellen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch bei dem die Beschwerdeführenden 3 und 4 betreffenden Ersuchen des BD erfüllt (vgl. E. 5). Es bleibt zu klären, ob insoweit, als die Amtshilfe nicht bereits wegen fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit der verlangten bzw. der nach Auffassung der ESTV zu übermittelnden Informationen zu verweigern ist (vgl. E. 6.3), das schweizerische Recht zur Veranlagung und Durchsetzung von Einkommens- und Körperschaftssteuern der Amtshilfeleistung entgegensteht (vgl. Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA-NL sowie Art. 8 Abs. 1 und 2 StAhiG sowie E. 2.2 und 3.5).

### **E. 7.1**

Die nach Auffassung der ESTV dem BD zu übermittelnden Angaben, welche sie von den beteiligten Banken mittels Editionsverfügungen erlangt hat, betreffen unter anderem die Existenz von (sowie Einzelheiten über) Konten des Beschwerdeführers 3 oder der Beschwerdeführerin 4 («direkt gehaltene Konten»; vgl. insbesondere Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 5, 6 Abs. 1, 7 und 8). Selbst wenn die Steuerbehörde in Bezug auf diese Kontenbeziehungen nach dem schweizerischen Recht im Verfahren der Veranlagung und Durchsetzung der direkten Einkommens- und Gewinnsteuern aufgrund des Bankgeheimnisses keine Möglichkeit hätte, die bei den steuerpflichtigen Personen erfolglos verlangten Unterlagen direkt von den Banken einzufordern, würde dies vorliegend der Gewährung der Amtshilfe nicht entgegenstehen. Denn so oder anders durfte die ESTV insoweit ihre Editionsverfügungen gegenüber den involvierten Banken erlassen und darf sie die entsprechenden Informationen an den BD übermitteln, da diesbezüglich die in Art. 26 Abs. 5 Satz 2 DBA-NL statuierte Durchbrechung des Bankgeheimnisses greifen würde (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 StAhiG sowie vorn E. 2.2 und 3.5).

### **E. 7.2**

Nach Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 6, 10 und 11 der angefochtenen Schlussverfügung sind dem BD Angaben über die [Frage, ob eine wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 3 und/oder der Beschwerdeführerin 4 an Konten der Beschwerdeführerin 1 und/oder der Beschwerdeführerin 2 besteht,] zu übermitteln [...].

#### **E. 7.2.1**

Diese Angaben [...] hätten im Rahmen der Veranlagung und Durchsetzung von Einkommenssteuern nach dem schweizerischen Recht nicht zwangsweise von Banken beschafft werden können: Die hier in Frage stehende Bescheinigungspflicht von Art. 127 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. Art. 43 Abs. 1 StHG gilt nur für Dritte, welche mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen (vgl. den Wortlaut von Art. 43 Abs. 1 StHG). Als bloss allenfalls wirtschaftlich Berechtigte sind die Beschwerdeführenden 3 und 4 aber keine Vertragsbeziehungen zu den Banken, bei welchen die fraglichen Konten eröffnet wurden, eingegangen. Diese Banken wären dementsprechend, wenn bei den Beschwerdeführenden 3 und 4 nach schweizerischem Recht Einkommens- bzw. Gewinnsteuern veranlagt und durchgesetzt worden wären, auch nicht zur Bescheinigung der allfälligen wirtschaftlichen Berechtigung verpflichtet gewesen. Das Bankgeheimnis wäre insoweit vorbehalten geblieben, weshalb für die Steuerbehörde diesbezüglich keine Möglichkeit bestanden hätte, die bei der steuerpflichtigen Person (bzw. bei den Beschwerdeführenden 3 und 4) erfolglos verlangten Unterlagen direkt von der fraglichen Bank einzufordern (vgl. E. 3.6). Ein Verdacht auf ein Delikt, dessen Verfolgung nach schweizerischem Recht eine dem Bankgeheimnis vorgehende Editionsspflicht begründen würde (vgl. E. 3.6), also ein Verdacht auf ein Vergehen wie namentlich einen Steuerbetrug (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG) oder eine andere schwere Steuerwiderhandlung (vgl. Art. 190 DBG), ist im Amtshilfesuch nicht rechtsgenügend geltend gemacht. Insbesondere vermag der Umstand, dass im Gesuch von Barüberweisungen des Beschwerdeführers 3 oder der Beschwerdeführerin 4 an die Beschwerdeführerin 2 ohne nachgewiesene Gegenleistungen die Rede ist und die Vermutung geäussert wird, dass die Beschwerdeführerin 1 für einen zu niedrigen Preis Immobilien an die Kinder des Beschwerdeführers 3 verkauft haben soll (vgl. S. 3 des Amtshilfesuches), für sich allein keinen solchen Verdacht zu begründen. Dies gilt umso mehr, als im Amtshilfesuch an der entsprechenden Stelle auch nicht ansatzweise von einem deliktischen Verhalten gesprochen wird.

#### **E. 7.2.2**

Da es sich bei den erwähnten Angaben über die Frage nach der wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers 3 und der Beschwerdeführerin 4 um Informationen handelt, welche nach den schweizerischen Gesetzen nicht hätten beschafft werden können, sind sie gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA-NL (und Art. 8 Abs. 1 StAhiG e contrario) nicht dem BD zu übermitteln (vgl. E. 2.2 und E. 3.5). Die Weiterleitung dieser Angaben [...] lässt sich nicht damit begründen, dass Art. 26 Abs. 5 DBA-NL das Bankgeheimnis durchbreche. Diese (an sich Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende) Vorschrift greift nämlich in der vorliegenden Konstellation nicht, da sich die Verweigerung der Amtshilfeleistung auf Gründe stützt, welche nichts mit der Eigenschaft der Informationsinhaberinnen als Banken zu tun haben (vgl. E. 2.2). Denn nach dem schweizerischen Recht einzig entscheidend ist, dass es in der vorliegenden Konstellation - unabhängig vom Bankgeheimnis - mangels Vertragsbeziehung zwischen den involvierten Banken und dem Beschwerdeführer 3 bzw. der Beschwerdeführerin 4 an einer Bescheinigungspflicht fehlt.

### **E. 7.3**

Nach dem Gesagten ist zu unterscheiden zwischen den von den Beschwerdeführenden 3 und 4 direkt und den [von ihnen nicht direkt gehaltenen] Konten: Während die gemäss der angefochtenen Schlussverfügung dem BD zu übermittelnden Angaben über die auf die Beschwerdeführenden 3 und 4 lautenden, also direkt gehaltenen Konten (vgl. E. 7.1) von der abkommensrechtlichen Amtshilfeverpflichtung erfasst sind, ist die Weiterleitung der in der Schlussverfügung genannten Informationen betreffend die [von diesen Beschwerdeführenden nicht direkt] gehaltenen Konten (vgl. E. 7.2) an den BD ausgeschlossen und die Beschwerde in diesem Punkt (ebenfalls) gutzuheissen.

### **E. 8**

Aus den übrigen Vorbringen der Beschwerdeführenden ergibt sich nicht, dass der Umfang der gemäss der angefochtenen Schlussverfügung dem BD zu übermittelnden Informationen über das Gesagte hinaus weiter zu beschränken wäre oder die Amtshilfeleistung gar gänzlich ausgeschlossen ist:

#### **E. 8.1**

Die Beschwerdeführenden machen geltend, das vorliegende Amtshilfegesuch beruhe auf Informationen, welche mittels nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen erlangt worden seien. Indes bestehen keine genügenden Anhaltspunkte für eine strafbare Handlung im Sinne von Art. 7 Bst. c StAhiG oder einen anderen Verstoss gegen Treu und Glauben, welcher nach dieser Bestimmung ein Nichteintreten auf das Ersuchen hätte zur Folge haben müssen. Es trifft zwar zu, dass der BD in seinem Gesuch keine Angaben dazu macht, auf welche Weise er die herangezogenen Unterlagen der Bank I. \_\_\_\_\_ erlangt hat. Auch ist - wie in der Beschwerde zu Recht ausgeführt wird - aufgrund der vorliegenden Akten nicht zu verifizieren, ob die angeblich dem BD vorliegenden Unterlagen dieser Bank tatsächlich existieren. Indessen kann daraus entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden nicht auf strafbare Handlungen als Grundlage des Ersuchens geschlossen werden. Auch liegt gesamthaft betrachtet kein Verdacht auf strafbare Handlungen im Vorfeld des Amtshilfeersuchens vor, welcher der ESTV Anlass dazu hätte geben müssen, bei der ersuchenden Behörde nachzufragen, wie ihr ihre gezielte Anfrage möglich war (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 8; Molo, a.a.O., S. 174). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden besteht somit namentlich kein Grund, von den niederländischen Behörden die Grundlage des Ersuchens des BD bildende Aktennotiz des Angestellten der Bank I. \_\_\_\_\_ zu verlangen und die Rechtmässigkeit der Beschaffung dieses Dokuments zu überprüfen (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 24. August 2014, S. 4).

#### **E. 8.2**

Die Beschwerdeführenden rügen ferner, mangels hinreichender Begründung des Amtshilfegesuchs (insbesondere wegen Fehlens von Angaben über die Art und Weise der Beschaffung der vom BD herangezogenen Unterlagen) sowie mangels ihnen gewährter Möglichkeit der Einsichtnahme in die angeblich vorliegenden Unterlagen der Bank I. \_\_\_\_\_ seien der Grundsatz des fairen Verfahrens und ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. Zur aufgrund von Art. 29 BV geschützten Verfahrensfairness gehört der in Absatz 2 dieser Bestimmung besonders aufgeführte Anspruch auf rechtliches Gehör (vgl. BGE 140 I 99 E. 3.4. Die Garantie des fairen Verfahrens im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ist grundsätzlich auf Steueramtshilfeverfahren nicht anwendbar [vgl. BVGE

2010/40 E 5.4.2 und 5.4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 7.5, A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 7.1]. Ein die Anwendbarkeit der EMRK begründender Ausnahmefall dergestalt, dass den betroffenen Personen im ersuchten Staat ein krass gegen die EMRK verstossendes Verfahren droht [vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 8.2.2], ist vorliegend weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich). Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehalte, so namentlich das Recht auf Akteneinsicht sowie den Anspruch auf einen begründeten Entscheid (anstelle vieler: BGE 134 I 83 E. 4.1, 132 II 485 E. 3.2; René Rhinow et al., Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl. 2010, Rz. 323 ff.; vgl. zur gesetzlichen Konkretisierung insbesondere Art. 15 StAhiG [zum Akteneinsichtsrecht] sowie Art. 17 Abs. 1 StAhiG [zur Begründungspflicht]). Das Akteneinsichtsrecht erstreckt sich auf alle verfahrensbezogenen Akten, welche geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A6431/2012 und A-6436/2012 vom 16. April 2013 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen). Vorliegend enthält das die Beschwerdeführenden 3 und 4 betreffende Amtshilfesuch des BD insbesondere alle Angaben, die gemäss den vorn in E. 3.1.1 genannten Regelungen erforderlich sind. Aus den erwähnten, in Art. 29 BV garantierten und auf Gesetzesstufe konkretisierten Verfahrensgarantien lassen sich von vornherein keine weitergehenden Anforderungen für ein niederländisches Amtshilfesuch ableiten, da die BV (und das schweizerische Gesetzesrecht) für die holländischen Behörden nicht bindend ist. Vor diesem Hintergrund ist mit Blick auf die Verfahrensfairness und den Gehörsanspruch nicht zu beanstanden, dass das Amtshilfesuch nicht ausführlicher begründet wurde und es namentlich keine Ausführungen zur Art und Weise der Beschaffung der Bankunterlagen der Bank I. \_\_\_\_\_ enthält. Ebenso wenig steht der Leistung von Amtshilfe vorliegend der Umstand entgegen, dass diese Bankunterlagen dem Amtshilfesuch nicht beigelegt worden sind. Da die fraglichen Unterlagen der Bank I. \_\_\_\_\_ der Vorinstanz und dem Bundesverwaltungsgericht nicht vorliegen, ist auch der Vorwurf, den Beschwerdeführenden sei im vorinstanzlichen Verfahren und im vorliegenden Beschwerdeverfahren in gehörsverletzender Weise die Akteneinsicht verweigert worden, unbegründet (vgl. dazu insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 4). Das Akteneinsichtsrecht erstreckt sich ohnehin nicht auf diese Unterlagen. Die darüber gemachten Ausführungen des BD sind nämlich nach dem Ausgeführten aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bindend (E. 3.3 Abs. 2 und E. 6.2.3), weshalb diese Unterlagen nicht zu den verfahrensbezogenen Akten gehören, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids über das Amtshilfesuch zu bilden.

### **E. 8.3**

Nicht nachzuvollziehen ist sodann, weshalb die Amtshilfegewährung vorliegend - wie die Beschwerdeführenden geltend machen - mit Blick auf den vom BD verfolgten Zweck der richtigen Steuererhebung ab dem 1. März 2010 nur mit Bezug auf das Steuerjahr 2012 verhältnismässig sein soll. Die entsprechende Rüge ist somit ebenfalls unbegründet.

### **E. 8.4**

Die Beschwerdeführenden machen schliesslich geltend, aus den Akten ergebe sich, dass sich zwei am vorliegenden Verfahren beteiligte Beamte der Vorinstanz und des BD duzten. Das mit Blick auf diesen Umstand anzunehmende Vertrauensverhältnis zwischen der Vorinstanz und dem BD dürfe nicht zu einem widerrechtlichen Informationsaustausch führen (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 3 und 5).

Aus diesem Vorbringen lässt sich schon deshalb nichts zu Gunsten der Beschwerde ableiten, weil es nach der Rechtsprechung für die objektive Begründung des Anscheins von Befangenheit nicht ausreicht, dass sich die am Verfahren Beteiligten duzen (Urteil des Bundesgerichts 8C\_701/2012 vom 15. Januar 2013 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C4259/2009 vom 9. Januar 2012 E. 3.4.2; allgemein zum nach Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 10 Abs. 1 VwVG garantierten Anspruch auf unbefangene Entscheidträger der Verwaltung Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2013 und A-6144/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.2, mit Hinweisen).

## **E. 9**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Es darf keine Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 geleistet werden, weshalb die Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der angefochtenen Schlussverfügung aufzuheben sind. Ferner ist der Umfang der zu leistenden Amtshilfe entsprechend den vorstehenden Ausführungen zu beschränken. Von den in Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen nicht an den BD zu übermitteln sind deshalb: - die Hinweise auf die [Bevollmächtigten] (vgl. Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 5 Bst. b und Unterziff. 6 Bst. b der Schlussverfügung), - die Angaben zur Frage der wirtschaftlichen Berechtigung [...], und - die Antworten der ESTV auf die in Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 9-12 genannten Fragen. Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung ist in diesem Sinne teilweise abzuändern. Da betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 keine Amtshilfe zu leisten ist, sind diese Beschwerdeführerinnen schliesslich in Dispositiv-Ziff. 6 Bst. a der Schlussverfügung zu streichen. Die ESTV ist zudem anzuweisen, die edierten Unterlagen insoweit nicht an den BD zu übermitteln und nötigenfalls teilweise zu schwärzen, als sie Antworten auf Fragen des BD betreffen, bezüglich welcher nach dem Gesagten keine Amtshilfe zu leisten ist. Insbesondere ist die ESTV anzuweisen, die an den BD zu übermittelnden Unterlagen, soweit sich daraus die Bevollmächtigung [...] betreffend die streitbetroffenen Konten und Informationen zur Frage der wirtschaftliche Berechtigung der Beschwerdeführenden 3 und 4 an Konten der Beschwerdeführerinnen 1 und 2 ergeben, zu schwärzen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

## **E. 10.1**

Angesichts der teilweisen Gutheissung werden die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.- den Beschwerdeführenden 2-4 in reduziertem Umfang von Fr. 3'000.- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 4'000.- wird den genannten Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des Urteils zurückerstattet.

### **E. 10.2.1**

Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

### **E. 10.2.2**

Die Parteientschädigung umfasst unter anderem die Kosten der Vertretung (Art. 8 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Zu Letzteren zählt nebst dem Anwaltshonorar und den Auslagen die Mehrwertsteuer, soweit eine Steuerpflicht besteht und die Steuer nicht schon berücksichtigt wurde (vgl. Art. 9 Abs. 1 VGKE). Die Parteien,

welche eine Parteientschädigung verlangen, haben dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen (Art. 14 Abs. 1 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht wird, ist die Entschädigung seitens des Gerichts aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

### **E. 10.2.3**

Für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Rechtsvertretung ist den Beschwerdeführenden 2-4, da sie teilweise obsiegen, eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 VGKE).

### **E. 10.2.4**

Die Beschwerdeführenden haben keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 6'000.- als angemessen. In diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer für die zugunsten der Beschwerdeführenden 3 und 4 erbrachten Dienstleistungen ihres Rechtsvertreters nicht enthalten: Die Mehrwertsteuer ist nur für Dienstleistungen geschuldet, die im Inland gegen Entgelt erbracht werden (vgl. Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]). Aufgrund des Wohnsitzes bzw. Sitzes der Beschwerdeführenden 3 und 4 in der Niederlande ist davon auszugehen, dass die massgebenden Dienstleistungen ihres Rechtsvertreters in der Niederlande und damit nicht im Inland erbracht wurden (vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG; zum Ort der Dienstleistung siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7367/2010 vom 9. Dezember 2011 E. 8.4).

### **E. 11**

Gemäss Art. 83 Bst. h BGG kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.