

# **BVGer A-5741/2017 vom 29. Juni 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-06-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5741\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5741_2017)

FR: TAF A-5741/2017 du 29 juin 2018

IT: TAF A-5741/2017 del 29 giugno 2018

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Den vorliegenden Schlussverfügungen liegt dasselbe Amtshilfeersuchen zugrunde und es stellen sich im Wesentlichen dieselben rechtlichen Fragen. Die Beschwerdeführerinnen werden vom gleichen Rechtsanwalt vertreten. Mit ihrem Antrag auf Verfahrensvereinigung haben sie zum Ausdruck gebracht, dass keine gegenseitigen Geheimhaltungsinteressen bestehen. Nachdem auch die Vorinstanz keine Einwände vorbrachte, sind die vorliegenden Verfahren zu vereinigen und ist über die beiden Beschwerden in einem einzigen Urteil zu befinden (vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-4016/2017 und A-4022/2017 vom 8. März 2018 E. 1.2). Angesichts der Verfahrensvereinigung erübrigen sich Ausführungen zum Eventualantrag der Beschwerdeführerin 2, das sie betreffende Verfahren sei bis zum rechtskräftigen Abschluss des parallelen Beschwerdeverfahrens zu sistieren.

### **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 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiG, SR 651.1] in Verbindung mit Art. 31-33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführerinnen sind als Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügungen und Personen, deren Daten dem BD übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

### **E. 2**

Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtenen Entscheide in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

### **E. 3.1**

Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, "die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht". Nach Art. 26 Abs. 3 DBA-NL ist indessen der ersuchte Vertragsstaat nicht verpflichtet, 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". Die Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende Vorschrift von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL enthält ihrerseits Einschränkungen der in vorgenannter Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung.

### **E. 3.2**

Art. XVI Bst. c des Protokolls zum DBA-NL hält fest, dass der Hinweis auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, bedeutet, dass ein möglichst weit gehender Informationsaustausch in Steuerbelangen gewährleistet sein soll, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, "fishing expeditions" zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist ("fishing expeditions" werden von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD] umschrieben als "speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation" [vgl. Urteile des BVGer A-1499/2017 vom 3. August 2017 E. 2.3, A-4415/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.2]). Art. 7 Bst. a StAhiG sieht - in Umsetzung des Verbots der "fishing expeditions" - vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden.

### **E. 3.3**

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 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, mit Hinweisen). Der ersuchte Staat hat nur solche Informationen von der Amtshilfe auszuschliessen, bei denen unwahrscheinlich ist, dass sie für den ersuchenden Staat erheblich sein können (vgl. den Wortlaut von Ziff. XVI Bst. c des Protokolls zum DBA-NL sowie BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). 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 auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. Urteile des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.4, A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). 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 f.; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2). 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)

### **E. 3.4**

Nach dem sog. völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f., 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4). Die ESTV ist deshalb 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 BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteil des BVer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2).

### **E. 3.5**

Gemäss dem Protokoll zum DBA-NL stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat (Ziff. XVI Bst. a des Protokolls; sog. Subsidiaritätsprinzip). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.4) besteht kein Anlass für Zweifel an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. Urteil des BGer 2C\_28/2017 vom 16. April 2018 E. 3.3.1 ff. [zur Publikation vorgesehen]; Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteil des BVer A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

### **E. 3.6.1**

Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung (AS 2013 231) ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, unzulässig. Nach der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Fassung dieser Vorschrift ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, "wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen". Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat dieser neu ins Gesetz aufgenommene Passus nichts an der Ordnung betreffend die Übermittlung von Informationen über vom Amtshilfeersuchen nicht betroffene Personen geändert (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; Urteil des BGer 2C\_640/2016 vom 18. Dezember 2017 E. 4.2.3 [zur Publikation vorgesehen]). Nach dieser Ordnung bzw. der einschlägigen Rechtsprechung sind unter Umständen auch Personen, deren Steuerpflicht im

ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, als (materiell) betroffene Personen zu qualifizieren, nämlich dann, wenn die Informationen über diese Personen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 4.4.3 und 4.5, auch publiziert in: ASA 84 [2015/2016] S. 559 ff.; ferner: BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.).

### **E. 3.6.2**

Wird die Anonymisierung von Daten zu einzelnen Personen verlangt, die in - der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden - Konto- oder anderen Unterlagen enthalten sind, ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb das Dokument im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. Urteile des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.2.3, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.2).

### **E. 3.7**

Nach Art. 29 Abs. 2 DBA-NL darf Amtshilfe nur für Informationen geleistet werden, welche sich auf einen Zeitraum beziehen, welcher am oder nach dem 1. März 2010 beginnt. Für die Zuordnung von Informationen zu einem Zeitraum ab dem 1. März 2010 ist dabei nicht auf den Zeitpunkt der Vornahme von Informationen begründenden Handlungen, sondern auf den Zeitpunkt der Wirkungen dieser Handlungen abzustellen. Denn bezeichnenderweise ist in den verbindlichen französischen, niederländischen und englischen Fassungen dieser Vorschrift nicht von Informationen über Handlungen die Rede, welche in Zeiträumen oder zu Zeitpunkten ab dem 1. März 2010 vorgenommen wurden, sondern lediglich von Informationen, die sich auf diese Zeiträume oder Zeitpunkte beziehen. Zudem entspricht es dem in Ziff. XVI Bst. c des Protokolls zum DBA-NL zum Ausdruck kommenden Ziel der Vertragsstaaten, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch zu gewährleisten, statt den Zeitpunkt der Vornahme der Handlungen den Zeitpunkt ihrer Wirkungen als massgebend zu betrachten (vgl. zur entsprechenden Auslegung einer vergleichbaren Vorschrift Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1).

### **E. 3.8**

Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.3, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3). Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA-NL statuiert Art. 26 Abs. 2 DBA-NL selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.4) kann grundsätzlich angenommen werden, dass sich ein durch einen Staatsvertrag mit Amtshilfebestimmungen mit der Schweiz verbundener ersuchender Staat an das Prinzip der Spezialität hält (vgl. Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.3, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3).

### **E. 4.1**

Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) verleiht dem Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (vgl. BGE 133 I

270 E. 3.1). In Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 15 Abs. 1 StAhiG vor, dass sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen sowie insbesondere Einsicht in die Akten nehmen können. Die ESTV kann gemäss Art. 15 Abs. 2 StAhiG einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in bestimmte Aktenstücke nach Art. 27 VwVG verweigern, soweit die ausländische Behörde hinsichtlich dieser Aktenstücke Geheimhaltungsgründe glaubhaft macht. Aus dem Akteneinsichtsrecht fliesst die Pflicht der Behörde, die Parteien grundsätzlich über den Beizug aller Akten zu orientieren, welche geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (vgl. dazu ausführlich Bernhard Waldmann/Magnus Oeschger, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016, Art. 26 N. 72 ff.). Gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG eröffnet die ESTV jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung, in welcher die Amtshilfeleistung begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt werden. Bei der in dieser Vorschrift verankerten Begründungspflicht handelt es sich um einen Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Urteil des BVGer A-6600/2013 vom 11. Februar 2014 E. 1.5).

#### **E. 4.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung (BGE 132 V 387 E. 5.1). Nach der Rechtsprechung kann eine - nicht besonders schwerwiegende - Verletzung des rechtlichen Gehörs aber ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 127 V 431 E. 3d/aa). Von einer Rückweisung der Sache an die Verwaltung ist selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 132 V 387 E. 5.1, mit Hinweis, vgl. auch BGE 133 I 201 E. 2.2; Urteil des BVGer A-7149/2016 vom 14. Februar 2018 E. 1.8.2). Bei Verstössen gegen die Begründungspflicht wird der Mangel namentlich dann als behoben erachtet, wenn die Rechtsmittelbehörde über umfassende Kognition verfügt und sie eine hinreichende Begründung liefert (Urteil des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 2.3.4).

#### **E. 5.1.1**

Im vorliegenden Fall behaupten die Beschwerdeführerinnen, die ESTV habe zwei von ihnen gestellten Gesuchen um Akteneinsicht zu Unrecht nicht vollständig entsprochen. Es trifft zu, dass die Beschwerdeführerinnen in den vorinstanzlichen Verfahren um Einsicht in die vollständigen Verfahrensakten ersucht haben. Die ESTV hat diesen Akteneinsichtsgesuchen mit Schreiben vom 2. Oktober 2017 insoweit stattgegeben, als sie den Beschwerdeführerinnen (je) 45 Dokumente zur Einsicht übermittelte (Akten Vorinstanz, act. 79 f. und 86). Nicht unter diesen Dokumenten fanden sich aber die Aktenstücke, welche einzig auf den mit den Vernehmlassungen eingereichten USB-Sticks mit der Bezeichnung [...] gespeichert sind. Soweit ersichtlich hat die ESTV die Beschwerdeführerinnen in den vorinstanzlichen Verfahren nicht über den Beizug der letztgenannten Aktenstücke informiert, obschon diese Dokumente - wie in den

Zwischenverfügungen des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Februar 2018 dargelegt - keine der Gewährung der Akteneinsicht entgegenstehende relevante Geheimhaltungsinteressen berühren. Die ESTV hat damit die aus dem Akteneinsichtsrecht fließende Pflicht zur Orientierung über die Aktenlage (vgl. E. 4.1) verletzt.

### **E. 5.1.2**

Was die Folgen der hier festgestellten Gehörsverletzung durch partielle Verweigerung der Akteneinsicht bzw. Missachtung der Orientierungspflicht betrifft, ist zu beachten, dass den Beschwerdeführerinnen mit den Zwischenverfügungen vom 21. Februar 2018 nachträglich die zu Unrecht verweigerte Akteneinsicht gewährt und ihnen eine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt wurde. Da das Bundesverwaltungsgericht bei den sich vorliegend stellenden Sach- und Rechtsfragen über umfassende Kognition verfügt (vgl. E. 2), den betroffenen Beschwerdeführerinnen dieselben Mitwirkungsrechte wie vor der ESTV zustehen und eine wegen der Gehörsverletzung erfolgende Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf sowie damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Gehörsverletzung durch die Vorinstanz gleichgestellten) Interesse der Beschwerdeführerinnen an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären, ist im Sinne einer Heilung des Mangels praxisgemäss von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen. Letzteres gilt ohne Rücksicht darauf, ob die festgestellte Gehörsverletzung schwerwiegend ist (vgl. E. 4.2).

### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführerinnen machen auch geltend, die Vorinstanz habe ihre Begründungspflicht verletzt, indem sie sich in den als "Dass"-Entscheid verfassten Schlussverfügungen auf die blosser Behauptung beschränkt habe, dass die jeweilige Amtshilfevoraussetzung erfüllt sei. Es kann hier offen gelassen werden, ob die in den angefochtenen Schlussverfügungen enthaltenen Begründungen den sich aus dem Gehörsanspruch ergebenden Anforderungen genügen. Denn selbst wenn dies - wie behauptet wird - nicht der Fall wäre, müsste die entsprechende Rechtsverletzung jedenfalls durch die vorliegende Urteilsbegründung als geheilt gelten, zumal das Bundesverwaltungsgericht Sachverhalt und Rechtslage frei überprüfen kann (vgl. E. 2 und 4.2).

### **E. 5.3**

Soweit die Beschwerdeführerin 1 auch eine Gehörsverletzung durch den BD rügt, verkennt sie, dass diese ausländische Behörde nicht an die Bundesverfassung sowie die schweizerischen Gesetze gebunden ist.

### **E. 6**

Im vorliegenden Ersuchen führt der BD aus, er überprüfe die Einhaltung der Steuerpflichten durch den in den Niederlanden wohnhaften Steuerpflichtigen. Zwar sind im Amtshilfeersuchen nebst dem Steuerpflichtigen auch die beiden Anwaltskanzleien E.\_\_\_\_\_ B.V. und F.\_\_\_\_\_ B.V. als betroffene Personen in den Niederlanden genannt und wird seitens des BD beiläufig auch die Körperschaftssteuer als in Frage stehende niederländische Steuer bezeichnet. Nach Treu und Glauben verlangt der BD freilich nur eine Amtshilfeleistung zur korrekten Erhebung der niederländischen Einkommenssteuer beim Steuerpflichtigen, zumal er einzig von einer Steuerprüfung betreffend den Steuerpflichtigen spricht und nicht näher begründet, weshalb die erbetenen Auskünfte für die Körperschaftsbesteuerung der Anwaltskanzleien voraussichtlich erheblich sein sollten.

Die beiläufige Erwähnung der Körperschaftssteuer erscheint unter diesen Umständen als offensichtliches Versehen. Nichts am hier gezogenen Schluss ändert der Umstand, dass der BD mit Frage 10 seines Ersuchens Angaben über mögliche direkte oder indirekte Beteiligungen oder Interessen der genannten beiden Anwaltskanzleien an der Beschwerdeführerin 1 wünscht. Diese Angaben werden nämlich allein zwecks korrekter Anwendung des niederländischen Steuerrechts beim Steuerpflichtigen gefordert. Letzteres zeigt sich an der Darstellung des BD, nach welcher diese Anwaltskanzleien Gesellschaften des Steuerpflichtigen bilden, und an der systematischen Stellung der erwähnten Frage im Abschnitt mit der Überschrift "Beziehung zu Herrn D. \_\_\_\_\_". Im Folgenden zu prüfen ist nach dem Gesagten ausschliesslich, ob die Voraussetzungen für eine Amtshilfeleistung zwecks korrekter Erhebung der niederländischen Einkommenssteuer beim Steuerpflichtigen erfüllt sind.

#### **E. 6.1.1**

Für die vorliegend streitbetroffenen niederländischen Einkommenssteuern können gestützt auf die Amtshilfeklausel des DBA-NL Informationen ausgetauscht werden, welche sich auf einen Zeitraum beziehen, welcher am oder nach dem 1. März 2010 beginnt (vgl. E. 3.7). Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, die im Ersuchen des BD enthaltenen Ausführungen würden teilweise Sachverhalte vor dem 1. März 2010 betreffen und seien insoweit angesichts des zeitlichen Geltungsbereiches der Amtshilfeklausel unbeachtlich (vgl. etwa Beschwerde A-5741/2017, S. 11; Beschwerde A-5742/2017, S. 12). Die Vorgabe, dass nur sich (im abkommensrechtlichen Sinne) auf einen Zeitraum ab oder nach dem 1. März 2010 beziehende Informationen übermittelt werden dürfen, wird aber mit der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung - wie im Folgenden (E. 6.1.2 ff.) ersichtlich wird - beachtet, und zwar unabhängig davon, ob der BD frühere Gegebenheiten ins Feld führt. Es besteht im Übrigen keine Regelung, welche es der ersuchenden Behörde verbieten würde, die voraussichtliche Erheblichkeit entsprechender Informationen unter Hinweis auf Sachverhalte zu begründen, welche sich vor dem 1. März 2010 zugetragen haben.

#### **E. 6.1.2**

Die im Ersuchen des BD enthaltene Frage nach Verträgen mit der Beschwerdeführerin 1 als Partei und die Frage nach den damit verbundenen Erträgen betreffen zwar nicht ausschliesslich im Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015 abgeschlossene, sondern auch zuvor zustande gekommene Verträge mit den damit verbundenen Erträgen. Auch wurde der nach dem Willen der ESTV dem BD weiterzuleitende Vertrag mit der Bezeichnung "Transfer of Intellectual Property" am 7. November 2005, also vor dem 1. Januar 2010 abgeschlossen. Entsprechend dem in E. 3.7 Dargelegten sind aber Dokumente, welche vor dem 1. März 2010 erstellt wurden, bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen amtshilfeweise zu übermitteln, soweit sie für die Beurteilung von Verhältnissen ab diesem Zeitpunkt voraussichtlich erhebliche Informationen enthalten. Dabei sind allfällige Stellen, deren Erheblichkeit für Zeiträume bzw. Zeitpunkte ab dem 1. März 2010 unwahrscheinlich ist, zu schwärzen (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 4.4). Wie im Folgenden ersichtlich wird, ist es nicht unwahrscheinlich, dass der in Frage stehende Vertrag mit der Bezeichnung "Transfer of Intellectual Property" vom 7. November 2005 und die von der ESTV vorgesehene Antwort auf die erwähnten Fragen des Amtshilfeersuchens für die Erhebung der Einkommenssteuer beim Steuerpflichtigen in den Steuerjahren ab dem 1. März 2010 - in ihrer Gesamtheit - erheblich sind. Deshalb stossen die Beschwerdeführerinnen ins Leere,

soweit sie in diesem Zusammenhang rügen, es würden im Sinne einer unzulässigen Rückwirkung in zeitlicher Hinsicht nicht amtshilfefähige Informationen verlangt und übermittelt (auch besteht kein Anlass, in diesem Vertrag sowie der beabsichtigten Antwort auf die genannte Frage des BD wegen des zeitlichen Geltungsbereiches der Amtshilfeklausel partiell Schwärzungen vorzunehmen).

#### **E. 6.1.3**

Es ist im Übrigen weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich, dass die vom BD erfragten und nach Ansicht der ESTV zu übermittelnden Informationen mit Blick auf die Wirkungen der zugrunde liegenden Handlungen (vgl. E. 3.7) Zeiträume vor dem 1. März 2010 betreffen würden. Namentlich beschlägt auch die von der ESTV beabsichtigte Antwort zur Frage des BD betreffend Anwaltskosten (Frage 18 des Ersuchens) - wie in den zu dieser Frage nach den angefochtenen Schlussverfügungen zu übermittelnden Unterlagen ersichtlich ist - lediglich im Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 bezahlte Anwaltskosten (obschon dies dem Wortlaut der Antwort nicht zu entnehmen ist).

#### **E. 6.1.4**

Von einer Verletzung von Art. 29 Abs. 2 DBA-NL und/oder einer unzulässigen Rückwirkung kann nach dem Gesagten keine Rede sein.

#### **E. 6.2.1**

Der BD bestätigt vorliegend im Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen, alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft zu haben. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht grundsätzlich kein Anlass, an dieser Erklärung zu zweifeln und von einer Verletzung des Subsidiaritätsprinzips auszugehen (vgl. E. 3.5).

#### **E. 6.2.2**

Die Beschwerdeführerinnen machen freilich sinngemäss geltend, ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der erwähnten Erklärung des BD begründendes konkretes Element sei gegeben, weil die niederländischen Behörden a) die geforderten Informationen über die zeichnungsberechtigten Personen sowie die "Anteilseigner" der Beschwerdeführerin 1 im Internet hätten ermitteln können, b) den Inhaber der Marke A. \_\_\_\_\_ durch einen Blick ins europäische Markenregister hätten bestimmen können, c) eine Abschrift des Vertrages betreffend die Übertragung der Markenrechte bzw. des Vertrages mit der Bezeichnung "Transfer of Intellectual Property" beim Steuerpflichtigen hätten einfordern können, sowie d) durch eine einfache Internetrecherche und mit einem Blick in das niederländische Handelsregister hätten herausfinden können, "dass zwischen dem Steuerpflichtigen und der G. \_\_\_\_\_ keine Verbindung besteht".

#### **E. 6.2.3.1**

Zwar wäre der BD wohl in der Lage gewesen, einen Teil der von ihm verlangten Informationen selbst zu beschaffen, und zwar mittels Abrufes des von der ESTV zur Übermittlung vorgesehenen Handelsregistereintrages betreffend die Beschwerdeführerin 1 via den zentralen Firmenindex auf [www.zefix.ch](http://www.zefix.ch). Allerdings hätte der BD auf diese Weise nur die Antwort auf die Frage nach den im Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 Zeichnungsberechtigten und Geschäftsführenden der Beschwerdeführerin 1 erlangen können. Namentlich waren und sind dem über das Internet abrufbaren Handelsregistereintrag keine Angaben über Anteilseigner dieser Gesellschaft oder die an dieser Gesellschaft wirtschaftlich berechtigt gewesenen Personen zu entnehmen. Weil mit

der Antwort auf die Frage nach den Zeichnungsberechtigten und Geschäftsführenden - auch bei Berücksichtigung des Fehlens einer Zeichnungsberechtigung bzw.

Geschäftsführungsbefugnis des Steuerpflichtigen - die übrigen, zahlreichen Fragen im Amtshilfeersuchen nicht per se obsolet werden, kann allein aufgrund der Möglichkeit, diesen Handelsregisterauszug über das Internet zu beschaffen, nicht auf eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips geschlossen werden.

#### **E. 6.2.3.2**

Selbst dann, wenn der BD den Inhaber der Marke A. \_\_\_\_\_ unter Zuhilfenahme des europäischen Markenregisters hätte ermitteln können, liesse sich nicht von einer fehlenden Ausschöpfung der im niederländischen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der verlangten Informationen sprechen. Das gilt schon deshalb, weil der BD gar nicht nach dem Inhaber dieser Marke fragt, sondern im Amtshilfeersuchen selbst sinngemäss ausführt, dass die Marke im Jahr 2005 vom Steuerpflichtigen auf die Beschwerdeführerin 1 und im Juni 2006 auf die B. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in J. \_\_\_\_\_ übertragen wurde (aus der Formulierung im Amtshilfeersuchen, wonach D. \_\_\_\_\_ gesagt habe, "dass er im Jahr 2005 die mit der Marke A. \_\_\_\_\_ verbundenen geistigen Eigentumsrechte nicht an die A. \_\_\_\_\_ GmbH [...] übertragen habe" [S. 3 des Ersuchens], lässt sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Mit Blick auf den Kontext ist nämlich nach Treu und Glauben insoweit von einem Schreibversehen des BD auszugehen [vgl. dazu die unmittelbar anschliessenden beiden Sätze des Ersuchens: "Herr D. \_\_\_\_\_ behauptet, dass er mit Ausnahme von seiner Rolle als Erfinder der Marke keine Beteiligung mehr an der A. \_\_\_\_\_ habe. Dies ist offensichtlich unrichtig."]. Das Amtshilfeersuchen kann vernünftigerweise nur so verstanden werden, dass der BD die Darstellung, wonach sich der Steuerpflichtige anlässlich der tatsächlich erfolgten Übertragung der Marke A. \_\_\_\_\_ auf die Beschwerdeführerin 1 im Jahr 2005 sämtlicher Rechte und Beziehungen im Zusammenhang mit dieser Marke entäussert haben soll, als unrichtig erachtet). Auch das Vorbringen, der BD habe eine Abschrift bzw. eine Kopie des Vertrages betreffend die Übertragung der Markenrechte beim Steuerpflichtigen einfordern können, vermag keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips zu begründen. Denn mit Blick auf die nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip grundsätzlich bindende Erklärung des BD, die Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft zu haben, ist davon auszugehen, dass die niederländischen Steuerbehörden diesen Vertrag beim Steuerpflichtigen nicht erhältlich machen konnte. Dies gilt umso mehr, als konkrete Anhaltspunkte für die Annahme, dass diese Behörden auf die Einforderung einer Kopie dieses Vertrages beim Steuerpflichtigen verzichtet haben, weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich sind.

#### **E. 6.2.3.3**

Dahingestellt bleiben kann, ob dem niederländischen Handelsregister zu entnehmen ist, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und der Gesellschaft G. \_\_\_\_\_ keine Verbindung besteht. Selbst wenn dem so wäre und eine entsprechende Recherche dem BD mit zumutbarem Aufwand möglich gewesen wäre, ist nämlich nicht ersichtlich, weshalb das Fehlen einer solchen Verbindung dem Ersuchen den Boden entziehen würde: Die Beschwerdeführerinnen behaupten zwar, der BD habe die G. \_\_\_\_\_, die eine der Zahlungsadressaten für die Miete der Lokalitäten an der Adresse K. \_\_\_\_\_ in H. \_\_\_\_\_ gewesen sei, zu Unrecht mit dem Steuerpflichtigen gleichgesetzt und deshalb im Amtshilfeersuchen unrichtigerweise erklärt, der Mietvertrag für das Bekleidungs-geschäft in

H.\_\_\_\_\_ habe auf den Steuerpflichtigen gelautet. Diese Behauptung ist aber nicht näher substantiiert, weshalb entsprechend der Darstellung des BD nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip davon auszugehen ist, dass der erwähnte Mietvertrag tatsächlich auf den Steuerpflichtigen lautete. Vor diesem Hintergrund ist für die Beurteilung des vorliegenden Ersuchens nicht relevant, ob eine Verbindung zwischen dem Steuerpflichtigen und der (im Amtshilfeersuchen gar nicht erwähnten) G.\_\_\_\_\_ besteht. Auch kann aus den besagten Gründen in diesem Zusammenhang von vornherein keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips bejaht werden.

#### **E. 6.2.4**

Es erweist sich somit, dass das Subsidiaritätsprinzip eingehalten wurde.

#### **E. 6.3.1**

Es herrscht unter den Verfahrensbeteiligten insbesondere Uneinigkeit darüber, ob die vom BD mit seinem Ersuchen verlangten und nach Auffassung der ESTV als Antwort auf dieses Gesuch zu übermittelnden Informationen als "voraussichtlich erheblich" im Sinne von Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL zu qualifizieren sind. Mit seiner Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen und seinen Fragen an die ESTV äussert der BD sinngemäss den Verdacht, dass der Steuerpflichtige im Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 aufgrund von Beziehungen zur Beschwerdeführerin 1 möglicherweise der niederländischen Einkommenssteuer unterliegende, aber zu Unrecht un versteuert gebliebene Einkünfte erzielt hat. Ausgangspunkt für diesen Verdacht ist nach der Sachverhaltsdarstellung des BD der Umstand, dass der Steuerpflichtige der Beschwerdeführerin 1 im Jahr 2005 die Marke A.\_\_\_\_\_ übertragen hat und diese Marke von der Beschwerdeführerin 1 zunächst direkt sowie danach indirekt (via Beherrschung der späteren Markeninhaberin B.\_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz in J.\_\_\_\_\_) bis zum 8. November 2007 gehalten wurde. Nach Auffassung des BD weisen verschiedene Elemente darauf hin, dass der Steuerpflichtige auch nach dieser Markenübertragung wirtschaftliche Beziehungen zur Beschwerdeführerin 1 unterhielt. Im Einzelnen nennt der BD - wie erwähnt (vorn Bst. A) - a) einen vom Steuerpflichtigen abgeschlossenen Mietvertrag für ein A.\_\_\_\_\_-Bekleidungs-geschäft in H.\_\_\_\_\_ und damit verbundene, zulasten eines bestimmten Bankkontos der Beschwerdeführerin 1 erfolgte Mietzinszahlungen, b) die Beteiligung des Steuerpflichtigen am Zustandekommen von Verkäufen von Kleidern der Marke A.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2011 und 2012 mit der Beschwerdeführerin 1 als Verkäuferin sowie niederländischen Käufern, und c) die Involvierung des Steuerpflichtigen als Kontaktperson des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin 1 in niederländischen Rechtsverfahren.

#### **E. 6.3.2**

Die den erwähnten Verdacht des BD stützende Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.4) bindend. Sie wird nämlich nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet:

##### **E. 6.3.2.1**

Die Beschwerdeführerinnen stellen selbst nicht in Abrede, dass der Steuerpflichtige der Beschwerdeführerin 1 die Marke A.\_\_\_\_\_ im Jahr 2005 übertragen hat. Soweit sie sinngemäss geltend machen, in der Folge, das heisst während der relevanten Zeitspanne vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015, habe keine Beziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und der Beschwerdeführerin 1 mehr bestanden, kann ihnen nicht gefolgt werden. Denn wie sogleich ersichtlich wird, ist keinem der hiervor genannten drei Elemente

der Sachverhaltsdarstellung des BD, welche für eine im massgebenden Zeitraum (fort-)bestehende Beziehung wirtschaftlicher Natur zwischen dem Steuerpflichtigen und der schweizerischen Gesellschaft sprechen, in der erforderlichen Weise unter Hinweis auf offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein der Boden entzogen.

#### **E. 6.3.2.2**

Wie dargelegt, ist die Behauptung der Beschwerdeführerinnen, der BD habe im Zusammenhang mit dem im Ersuchen genannten Bekleidungsgeschäft den Steuerpflichtigen mit der G.\_\_\_\_\_ gleichgesetzt und damit eine nicht bestehende Verknüpfung zwischen dem Steuerpflichtigen sowie der Beschwerdeführerin 1 hergestellt, nicht hinreichend substantiiert (vgl. E. 6.2.3.3). Schon deshalb können im vorliegenden Verfahren keine ernsthaften Zweifel an der Darstellung des BD bestehen, wonach in der relevanten Zeitspanne zulasten eines Kontos der Beschwerdeführerin 1 Mietzinszahlungen aufgrund eines auf den Steuerpflichtigen lautenden Mietvertrages flossen (in das vom BD gezeichnete Bild passt im Übrigen auch das als Beschwerdebeilage eingereichte "Agreement to act as Temporary Formal Signatory" vom 23. Oktober 2006, hat sich doch der Steuerpflichtige damit gegenüber der Beschwerdeführerin 1 verpflichtet, unter bestimmten Voraussetzungen die Geschäftsräumlichkeiten an der Adresse K.\_\_\_\_\_ in eigenem Namen zu mieten und der Beschwerdeführerin 1 jedenfalls vorübergehend [bzw. bis zu einer Übernahme des Mietvertrages durch diese Gesellschaft] zur Verfügung zu stellen [entgegen der Darstellung in den Beschwerden hat die Beschwerdeführerin 1 dem Steuerpflichtigen nicht bloss eine Vertretungsvollmacht zum Anmieten von Geschäftsräumlichkeiten erteilt]). Der Umstand, dass die in Frage stehenden Belastungen des Kontos der Beschwerdeführerin 1 zugunsten der in den aktenkundigen Kontoauszügen erwähnten Unternehmen O.\_\_\_\_\_ und G.\_\_\_\_\_ erfolgt sein sollen, schliesst es entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerinnen nicht aus, dass die Mietzinszahlungen von der Beschwerdeführerin 1 im Zusammenhang mit einem auf den Steuerpflichtigen lautenden Mietvertrag geleistet wurden (und der Steuerpflichtige möglicherweise im Zusammenhang mit diesem Mietvertrag steuerbares Einkommen vereinnahmt hat).

#### **E. 6.3.2.3**

Der Darstellung im Ersuchen, wonach der Steuerpflichtige in der relevanten Zeitspanne an Kleiderverkäufen durch die Beschwerdeführerin 1 mitgewirkt haben und als Kontaktperson im Zusammenhang mit niederländischen Rechtsverfahren dieser Gesellschaft aufgetreten sein soll, setzen die Beschwerdeführerinnen ebenfalls nichts Entscheidendes entgegen. Zwar machen sie auch diesbezüglich geltend, dass der Steuerpflichtige seine Rechte im Zusammenhang mit der Marke A.\_\_\_\_\_ bereits im Jahr 2005 an die Beschwerdeführerin 1 abgetreten habe. Trotz dieser Abtretung und selbst bei Berücksichtigung des (angeblichen) Fehlens einer Gesellschafterstellung, eines Anstellungsverhältnisses, einer Zeichnungsberechtigung und einer beherrschenden Stellung des Steuerpflichtigen bei der Beschwerdeführerin 1 könnte jedoch in der Zeit vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 eine nach niederländischem Recht einkommenssteuerrelevante Beziehung zwischen dieser natürlichen Person und dieser Gesellschaft in der vom BD erwähnten Art bestanden haben. Ob die Empfehlungen, welche der Steuerpflichtige unbestrittenermassen in dieser Zeitspanne der Beschwerdeführerin 1 im Zusammenhang mit Geschäften in den Niederlanden abgegeben hat, - wie von den Beschwerdeführerinnen behauptet - unentgeltlich waren, wird von den niederländischen Steuerbehörden gestützt auf die ihnen (bei Erfüllung der weiteren Amtshilfenvoraussetzungen) weiterzuleitenden Informationen

und Unterlagen zu beurteilen sein. Gleiches gilt für die Beantwortung der nach Ansicht der Beschwerdeführerinnen zu verneinenden Frage, ob der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit den Rechtsverfahren der Beschwerdeführerin 1 in den Niederlanden - sei es direkt oder über die E. \_\_\_\_\_ B.V. und/oder die F. \_\_\_\_\_ B.V. - Zahlungen erhalten hat oder an einkommenssteuerrelevanten Vermögenswerten berechtigt war. Solche Zahlungen erscheinen im Übrigen nicht etwa allein aufgrund des allfälligen Fehlens eines Arbeits- oder Mandatsverhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und der von der Beschwerdeführerin 1 beigezogenen Anwaltskanzlei P. \_\_\_\_\_ als unwahrscheinlich.

### **E. 6.3.3**

Mit Blick auf das Ausgeführte ist die voraussichtliche Erheblichkeit der vom BD verlangten Informationen sowie Unterlagen im Amtshilfeersuchen rechtsgenügend dargetan. Das Ersuchen des BD setzt die schweizerischen Behörden nämlich in die Lage, die ihnen obliegende (Plausibilitäts-)Prüfung vorzunehmen, 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. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen bedarf es hierfür weder konkreter Beweise der Sachdarstellung des BD noch einer Nennung von Beweismitteln im Amtshilfeersuchen. Auch war die ESTV im vorliegenden Fall insbesondere mit Blick darauf, dass es keine Rolle spielt, wenn sich die beschafften Informationen als nicht erheblich herausstellen (E. 3.3), nicht gehalten, aufgrund von Dokumenten, die im Laufe des Verfahrens beschafft wurden, gestützt auf den Untersuchungsgrundsatz weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen (so jedoch Stellungnahme der Beschwerdeführerin 1 vom 29. März 2018, S. 6 f.). Soweit die Beschwerdeführerinnen unter Verweisung auf BGE 141 II 436 behaupten, die voraussichtliche Erheblichkeit liesse sich einzig dann bejahen, wenn eine wirtschaftliche Berechtigung des niederländischen Steuerpflichtigen an der Beschwerdeführerin 1 erstellt wäre, ist ihnen entgegenzuhalten, dass das Bundesgericht in diesem Urteil nicht entschieden hat, dass die voraussichtliche Erheblichkeit nur bei einer wirtschaftlichen Berechtigung einer im ersuchenden Staat steuerpflichtigen natürlichen Person an einer juristischen Person im ersuchten Staat, nicht aber bei einer weniger intensiven Beziehung bejaht werden kann. Mit Blick auf das Dargelegte kann von unzulässigen Beweisausforschungen durch den BD bzw. von "fishing expeditions" in verschiedene Richtungen, wie sie die Beschwerdeführerinnen in weitschweifiger Weise geltend machen, keine Rede sein. Insbesondere lässt sich keine unzulässige Beweisausforschung im Begehren des BD erblicken, es seien ihm "eine Kopie der Verträge, bei denen die Gesellschaft A. \_\_\_\_\_ GmbH Partei ist, und die verbundenen Verträge und die entsprechenden Erträge" zur Kenntnis zu bringen. Die Formulierung der entsprechenden Frage im Amtshilfeersuchen ist zwar relativ weit gefasst, doch ist sie im Kontext des Ersuchens nach Treu und Glauben so zu verstehen, dass der BD nur Verträge zwischen der A. \_\_\_\_\_ GmbH und dem Steuerpflichtigen, mit solchen Verträgen verbundene Verträge sowie Angaben zu den damit zusammenhängenden, in der massgebenden Zeitspanne angefallenen Erträgen verlangt. Nach dem Gesagten ist (auch) die voraussichtliche Erheblichkeit der von der ESTV zur Übermittlung vorgesehenen Informationen sowie Unterlagen zu bejahen, und zwar - wie im Folgenden (E. 6.3.4) ersichtlich wird - selbst in Bezug auf die darin mitenthaltenen Angaben über mit der Beschwerdeführerin 1 und dem Steuerpflichtigen nicht identische Personen.

### **E. 6.3.4.1**

Die Beschwerdeführerin 2 behauptet, die Informationen über sie als unbeteiligte Dritte in den nach Ansicht der ESTV zu übermittelnden Unterlagen seien nicht voraussichtlich erheblich für die Besteuerung des niederländischen Steuerpflichtigen an dessen Wohnsitz. Die Beschwerdeführerin 2 ist in den hier interessierenden Dokumenten mit ihrem früheren Namen Q.\_\_\_\_\_ AG erwähnt, und zwar insbesondere als Gläubigerin einer Kontokorrentforderung in der Bilanz 2010 der Beschwerdeführerin 1. Für sich allein betrachtet geht es dabei zwar um ein rein schweizerisches Rechtsverhältnis zwischen zwei Gesellschaften. Da aber der BD letztlich klären möchte, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Steuerpflichtige - auf direktem Weg oder indirekt - der niederländischen Einkommenssteuer unterliegende finanzielle Mittel von der Beschwerdeführerin 1 erhalten hat, erscheinen die in Frage stehenden Angaben über eine Darlehensschuld der Beschwerdeführerin 1 gegenüber der Beschwerdeführerin 2 als im abkommensrechtlichen Sinne für die niederländische Einkommensbesteuerung voraussichtlich erheblich. Denn es ist nicht unwahrscheinlich, dass die Beschwerdeführerin 1 dem Steuerpflichtigen über die Beschwerdeführerin 2 der Einkommenssteuer unterliegende Mittel zukommen liess. Ob Letzteres tatsächlich der Fall war, wird im niederländischen Steuerverfahren zu klären sein. Vor diesem Hintergrund kann keine Rede davon sein, dass die Beschwerdeführerin 2 in den zur Übermittlung an den BD vorgesehenen Unterlagen bloss zufällig auftaucht. Vielmehr ist sie - ebenso wie die Beschwerdeführerin 1 - als (materiell) betroffene Personen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG zu qualifizieren (aus dem in diese Vorschrift neu aufgenommenen Passus kann [anders als nach S. 9 und 11 der Replik A-5742/2017] nichts zugunsten der Beschwerdeführerin 2 abgeleitet werden, da damit die Ordnung der Übermittlung von Informationen über nicht betroffene Personen nicht modifiziert wurde [vgl. E. 3.6.1]). Das erwähnte Vorbringen ist somit nicht stichhaltig.

#### **E. 6.3.4.2**

Die Beschwerdeführerin 1 fordert eventualiter, es seien alle Dokumente und Informationen, welche sich auf unbeteiligte Dritte beziehen, in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen zu schwärzen. Diesem Antrag ist schon deshalb nicht stattzugeben, da nicht in der gebotenen Weise für jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, angegeben sowie im Einzelnen dargelegt wird, weshalb es nach Einschätzung der Beschwerdeführerin 1 im niederländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. E. 3.6.2).

#### **E. 6.4**

Die Beschwerdeführerinnen berufen sich ferner auf verschiedene Geheimhaltungsgründe. Damit dringen sie indessen nicht durch:

##### **E. 6.4.1**

Nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG können Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 (BGFA, SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen und Informationen verweigern. Aus dieser Vorschrift als Konkretisierung von Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA-NL ergibt sich, dass das Anwaltsgeheimnis dann, wenn die ESTV gestützt auf Art. 9 StAhiG von der betroffenen Person oder gestützt auf Art. 10 StAhiG vom Informationsinhaber die Herausgabe der voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlichen Informationen verlangt, nur angerufen werden kann, wenn der Informationsinhaber ein zur

Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt im Sinne des BGFA ist (vgl. zu einer mit Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA-NL vergleichbaren Vorschrift und Art. 10 StAhiG Urteil des BVGer A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 9.2.1). Da die Beschwerdeführerin 1 und die N. \_\_\_\_\_ keine Anwälte im Sinne des BGFA sind, greift der Vorwurf der Verletzung des Anwaltsgeheimnisses (und die darauf gestützte Rüge, wegen Missachtung des Anwaltsgeheimnisses würden die angefochtenen Schlussverfügungen auch auf eine Verletzung des Amtsgeheimnisses [vgl. Art. 320 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0] hinauslaufen), ins Leere.

#### **E. 6.4.2**

Soweit vorliegend das Bankgeheimnis angerufen wird, beruht die Argumentation der Beschwerdeführerinnen im Wesentlichen auf der Annahme, dass die Beschwerdeführerin 1 keine vom Amtshilfeersuchen betroffene Person ist. Die Beschwerdeführerin 1 ist aber aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit der fraglichen Bankunterlagen für die korrekte Anwendung des niederländischen Steuerrechts auf den Steuerpflichtigen entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als vom Amtshilfeersuchen betroffene Person zu qualifizieren (vgl. E. 3.6.1). Da die Beschwerdeführerin 1 folglich in dem Sinne vom Amtshilfegesuch betroffen ist, dass sie sich nicht auf Art. 4 Abs. 3 StAhiG berufen kann, darf die Herausgabe von Daten über ihre Bankbeziehungen gestützt auf Art. 8 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 26 Abs. 5 DBA-NL erzwungen werden.

#### **E. 6.4.3**

Die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen, der Gewährung der Amtshilfe stünden vorliegend Geschäftsgeheimnisse entgegen, ist unbegründet: Zum einen bilden praxismässig finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) ihrer Natur nach kein Handels-, Geschäfts- oder sonstiges Geheimnis im Sinne von Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA-NL (vgl. Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 10.2, mit weiteren Hinweisen). Zum anderen sind die übrigen vorliegend streitbetroffenen, nicht finanziellen Informationen (soweit ersichtlich) keine Angaben von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit, die wirtschaftlich verwertet werden können und deren unberechtigter Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden wie beispielsweise schweren finanziellen Schwierigkeiten führen könnten. Deshalb ist vorliegend kein der Amtshilfeleistung entgegenstehendes Geheimhaltungsinteresse gegeben (vgl. zum Begriff des Handels-, Industrie-, Gewerbe- und Berufsgeheimnisses im Sinne von Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA Daniel Holenstein, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, Art. 26 OECD-MA N. 277).

#### **E. 6.5.1**

Soweit die Beschwerdeführerinnen geltend machen, die Gewährung der von der ESTV angeordneten Amtshilfe würde gegen Art. 6 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) verstossen, greifen sie ins Leere: Die angefochtenen Schlussverfügungen enthalten eine Verwendungsbeschränkung, wie sie nach dem DSG verlangt wird. Demgemäss dürfen die im Amtshilfeverfahren erlangten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen den Steuerpflichtigen für den im Ersuchen des BD vom 13. Mai 2016 erwähnten Sachverhalt verwertet werden und sind diese Informationen grundsätzlich geheim zu halten (vgl. Dispositiv-Ziff. 3 der angefochtenen

Schlussverfügungen). Damit wäre die von der Vorinstanz beabsichtigte Datenbekanntgabe an den BD selbst bei Anwendbarkeit des DSG nach Art. 6 Abs. 2 Bst. a DSG zulässig (vgl. auch Urteile des BVGer A-1648/2016 vom 27. Juni 2017 E. 6.2, A-7019/2010 vom 6. Oktober 2011 E. 17.4).

#### **E. 6.5.2**

Die Beschwerdeführerinnen rügen zwar auch, dass die angefochtenen Schlussverfügungen gegen das Verhältnismässigkeitsprinzip verstossen würden und nicht mit Art. 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101) bzw. dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf Schutz der Privatsphäre (vgl. Art. 13 BV) vereinbar seien. Zur Stützung dieses Vorbringens machen sie aber im Wesentlichen einzig geltend, dass es sich beim Ersuchen des BD mangels voraussichtlicher Erheblichkeit der verlangten Informationen um eine unzulässige Beweisausforschung handle und die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen Unbeteiligte betreffen würden. Da - wie ausgeführt - beides nicht der Fall ist, erübrigt es sich, hier weiter auf diese Rüge einzugehen.

#### **E. 6.6**

Sodann stellen sich die Beschwerdeführerinnen auf den Standpunkt, dass vorliegend keine Amtshilfe geleistet werden dürfe, weil die Einhaltung des Spezialitätsprinzips nicht gewährleistet sei und deshalb der Vorbehalt des Ordre public greife. Als Anhaltspunkte für ihre Annahme, dass sich die niederländischen Behörden vorliegend womöglich nicht an das Spezialitätsprinzip halten werden, führen die Beschwerdeführerinnen einzig die Nennung der Anwaltskanzleien E.\_\_\_\_\_ B.V. und F.\_\_\_\_\_ B.V. als betroffene Personen, die Erwähnung der Körperschaftssteuer sowie angebliche "Widersprüche" im Amtshilfeersuchen in Bezug auf die betroffenen Steuerjahre ins Feld. Wie gesehen, muss aber das Ersuchen des BD nach Treu und Glauben so verstanden werden, dass diese Behörde einzig zur korrekten Erhebung der niederländischen Einkommenssteuer beim Steuerpflichtigen für die Zeitspanne vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 Amtshilfe fordert. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips kann davon ausgegangen werden, dass das Königreich der Niederlande die ihm zu übermittelnden Informationen und Unterlagen im Sinne des Spezialitätsprinzips einzig zu diesem Zweck verwenden wird (vgl. E. 3.8).

#### **E. 6.7**

Die übrigen Voraussetzungen für die Leistung der von der ESTV angeordneten Amtshilfe sind vorliegend erfüllt. Insbesondere enthält das Ersuchen des BD die nach Art. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL erforderlichen Angaben (diese Bestimmung geht Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor [vgl. Urteil des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 5.2]). Die angefochtenen Schlussverfügungen sind nach dem Gesagten weder willkürlich noch auf andere Weise rechtswidrig. Die Beschwerden sind folglich unbegründet und abzuweisen.

#### **E. 7.1**

Nach Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG). Vorliegend erscheinen die Beschwerdeführerinnen zwar als vollumfänglich unterliegend, weshalb es sich rechtfertigen würde, ihnen die gesamten Kosten des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht aufzuerlegen. Angesichts der hiervoor festgestellten, von der

Vorinstanz begangenen Gehörsverletzung (vgl. E. 5.1) drängt es sich indessen auf, den Beschwerdeführerinnen die ihnen aufgrund des Unterliegens an sich aufzuerlegenden Kosten teilweise zu erlassen (vgl. BGE 126 II 111 E. 7b; Urteile des BVGer A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 18.1, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10). Folglich sind von den gestützt auf Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) unter Berücksichtigung des reduzierten Verfahrensaufwandes zufolge der Verfahrensvereinigung auf insgesamt Fr. 8'000.- festzusetzenden Kosten Fr. 4'000.- durch die Beschwerdeführerin 1 und Fr. 2'000.- durch die Beschwerdeführerin 2 zu tragen. Die Beträge von Fr. 4'000.- und Fr. 2'000.- sind den von den Beschwerdeführerinnen geleisteten Kostenvorschüssen von Fr. 5'000.- bzw. Fr. 3'000.- zu entnehmen. Die Restbeträge von je Fr. 1'000.- sind den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

### **E. 7.2.1**

Den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerinnen steht angesichts ihres Unterliegens grundsätzlich keine Parteientschädigung zu (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten (vgl. E. 7.1) rechtfertigt es sich indessen, vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abzuweichen und gestützt auf das Verursacherprinzip den Beschwerdeführerinnen je eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. auch Urteile des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.2, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10).

### **E. 7.2.2**

Nach Art. 8 VGKE umfasst die Parteientschädigung die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei. Zu den Kosten der Vertretung zählen unter anderem das Anwaltshonorar und die darauf entfallende Mehrwertsteuer (Art. 9 Abs. 1 Bst. a und c VGKE). Gemäss Art. 10 Abs. 1 VGKE wird das Anwaltshonorar nach dem "notwendigen Zeitaufwand des Vertreters oder der Vertreterin" bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.- und höchstens Fr. 400.- zuzüglich Mehrwertsteuer (Art. 10 Abs. 2 VGKE); bei Streitigkeiten mit Vermögensinteressen kann das Anwaltshonorar angemessen erhöht werden (Art. 10 Abs. 3 VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht setzt die Parteientschädigung aufgrund einer detailliert einzureichenden Kostennote fest. Wird eine solche nicht vorgelegt, setzt es die Entschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 VGKE).

### **E. 7.2.3**

Die von den Beschwerdeführerinnen eingereichten Kostennoten in der Höhe von insgesamt Fr. 22'701.10 (Verfahren A-5741/2017) bzw. Fr. 9'581.45 (Verfahren A-5742/2017) erweisen sich als ausreichend detailliert, so dass von ihnen ausgegangen werden kann. Der vorliegend verrechnete Ansatz von Fr. 300.- bzw. Fr. 400.- pro Stunde für die anwaltliche Vertretung fällt in den vorgegebenen Rahmen und erscheint angesichts der Komplexität der Angelegenheit sowie mit Blick auf die Spezialisierung des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerinnen als angemessen (vgl. Philippe Weissenberger/Astrid Hirzel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 10 VGKE N. 3). Die Parteikosten für das gesamte Verfahren sind unter Vorbehalt der folgenden Ausführungen (E. 7.2.4) auch als notwendig zu betrachten (Art. 7 ff. VGKE), da sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder Rechtsverteidigung unerlässlich erscheinen.

#### **E. 7.2.4**

Der Umstand, dass die Parteientschädigung auf der Basis der in der Kostennote des Prozessvertreters abgerechneten Stunden bemessen wird (Art. 10 und 14 VGKE), bedeutet nicht, dass unbesehen auf diese abgestellt werden muss. Vielmehr ist einzig der notwendige Zeitaufwand zu ersetzen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 Abs. 1 VGKE; Urteil des BGer 2C\_445/2009 vom 23. Februar 2010 E. 5.3). Vor diesem Hintergrund und weil für die Beschwerdeführerinnen die von der ESTV begangene Gehörsverletzung erst nach Zustellung der Vernehmlassungen erkennbar war, rechtfertigt es sich, ihnen vorliegend nur einen Teil des seither angefallenen Vertretungsaufwandes zu ersetzen. Das in den Kostennoten ausgewiesene Honorar für die Vertretung seit Zustellung der Vernehmlassungen an die Beschwerdeführerinnen beläuft sich auf Fr. 7'340.- bzw. Fr. 3'885.-. Unter Berücksichtigung der dazu geltend gemachten Auslagen rechtfertigt es sich, die reduzierten Parteientschädigungen auf Fr. 5'000.- (Verfahren A-5741/2017) bzw. Fr. 2'700.- (Verfahren A-5742/2017) festzusetzen. In diesen Beträgen sind keine Mehrwertsteuerzuschläge im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE mitenthalten. Weil aufgrund des Eintrages der Beschwerdeführerinnen im Register der mehrwertsteuerpflichtigen Personen davon auszugehen ist, dass sie bei Überwälzung der Mehrwertsteuer infolge ihrer Vorsteuerabzugsberechtigung wirtschaftlich nicht belastet bleiben, umfassen die zuzusprechenden Parteientschädigungen nämlich entgegen ihrem Antrag keine Mehrwertsteuerzuschläge (vgl. Urteil des BGer 4A\_465/2016 vom 15. November 2016 E. 3).

#### **E. 8**

Dieses Urteil auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innert zehn 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. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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