



### Urteil vom 25. Januar 2023

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
(...),
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),
3. **C.** \_\_\_\_\_,  
(...),
4. **D.** \_\_\_\_\_ **AG**,  
(...),
5. **E.** \_\_\_\_\_ **GmbH**,  
(...),

alle vertreten durch  
Philipp Zünd, Rechtsanwalt und  
Oliver Blank, Rechtsanwalt,  
(...),  
Beschwerdeführende,  
gegen

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

---

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FI).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Mit E-Mail vom (Datum) richtete die Finnish Tax Administration, Corporate Taxation Unit (nachfolgend: FTA) ein Amtshilfebegehren betreffend A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV, Vorinstanz). Darin ersuchte sie betreffend den Zeitraum vom (Datum) bis (Datum) u.a. um die folgenden Informationen: Höhe des von der betroffenen Person deklarierten Einkommens und Höhe der erhobenen Steuern; Kontoauszüge aller Bankkonten bei der F.\_\_\_\_\_ AG, die die betroffene Person während des untersuchten Zeitraums gehalten hat bzw. hält oder zu deren Nutzung sie berechtigt war bzw. ist; Kontoauszüge zu den von der F.\_\_\_\_\_ AG an die betroffene Person ausgegebenen Kredit-/Debitkarten, ebenso zu drei (mit Nummern näher bezeichneten) Karten, falls auf eine andere Person lautend; Angaben zu Buchungskonten und Anlageinstrumenten der betroffenen Person bei der F.\_\_\_\_\_ AG; Kontoauszüge für von der D.\_\_\_\_\_ AG und der E.\_\_\_\_\_ GmbH bei der F.\_\_\_\_\_ AG gehaltene Konten.

**A.b** Mit Bezug auf den Sachverhalt führte die FTA im Ersuchen im Wesentlichen aus, dass sie eine Steuerprüfung («tax audit») zu A.\_\_\_\_\_ durchführe. Dieser habe angegeben, am (Datum) ins Ausland gezogen zu sein. Gestützt auf die von ihm zur Verfügung gestellten Informationen habe die FTA ihn seit dem (Datum) als Person ohne steuerlichen Wohnsitz in Finnland («Finnish tax nonresident») behandelt. A.\_\_\_\_\_ habe angegeben, zwischen (Datum) und (Datum) in der Schweiz, in (Ort), gelebt zu haben. Im Laufe der Ermittlungen hätten sich Hinweise ergeben, wonach A.\_\_\_\_\_ im Zeitraum vom (Datum) bis (Datum) drei ausländische Kredit-/Debitkarten, ausgestellt durch die F.\_\_\_\_\_ AG, in Finnland verwendet habe. Die Verwendung der betreffenden Karten lege nahe, dass er sich während längerer Zeit in Finnland aufgehalten habe. A.\_\_\_\_\_ sei zusammen mit seiner Ehegattin auch Eigentümer eines Hauses in Finnland. Die Ehegattin und die Kinder von A.\_\_\_\_\_ hätten während der fraglichen Zeit in jenem Haus gelebt. Gestützt auf all diese Informationen sei davon auszugehen, dass A.\_\_\_\_\_ während des fraglichen Zeitraums seinen Wohnsitz in Finnland gehabt habe.

A.\_\_\_\_\_ sei der alleinige Eigentümer und Geschäftsführer der D.\_\_\_\_\_ AG. Er sei überdies der Geschäftsführer der E.\_\_\_\_\_ GmbH und halte über die D.\_\_\_\_\_ AG auch indirekt Beteiligungen an

dieser Gesellschaft. Es bestehe der starke Verdacht, dass das steuerpflichtige Einkommen von A. \_\_\_\_\_ auf dessen ausländische Bankkonten und auf Bankkonten, die im Namen von dessen ausländischen Gesellschaften geführt würden, überwiesen worden sei. A. \_\_\_\_\_ habe der FTA keine weiteren Angaben betreffend sein globales Einkommen, seine ausländischen Bankkonten und seine ausländischen Vermögenswerte zukommen lassen. Dieser Informationen habe die FTA trotz grösster Bemühungen und trotz der Ausschöpfung aller verfügbaren innerstaatlichen Informationsquellen nicht habhaft werden können.

**B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 7. Juli 2020 ersuchte die ESTV die Steuerverwaltung des Kantons (...), Rechtsdienst (nachfolgend: kantonale Steuerverwaltung), ihr die ersuchten Informationen zuzustellen.

**B.b** Mit Schreiben vom 10. Juli 2020 kam die kantonale Steuerverwaltung dieser Aufforderung nach.

**C.**

**C.a** Mit Editionsverfügung vom 7. Juli 2020 ersuchte die ESTV die F. \_\_\_\_\_ AG, Rechtsdienst (nachfolgend: F. \_\_\_\_\_ AG), ihr die ersuchten Informationen zuzustellen und die betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

**C.b** Mit Schreiben vom 20. Juli 2020, dem 24. Juli 2020, dem 21. August 2020 und dem 14. September 2020 kam die F. \_\_\_\_\_ AG dieser Aufforderung nach.

Aus den übermittelten Informationen geht unter anderem hervor, dass A. \_\_\_\_\_ über Vollmachten für auf seine Kinder B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_, die D. \_\_\_\_\_ AG und die E. \_\_\_\_\_ GmbH lautende Konten bei der F. \_\_\_\_\_ AG verfügt.

**D.**

Mit E-Mail vom 30. Juli 2020 wandte sich die betroffene Person über ihren Rechtsvertreter an die ESTV und ersuchte um Akteneinsicht.

**E.**

Mit Schreiben vom 9. Oktober 2020 teilte die ESTV A. \_\_\_\_\_ mit, welche Informationen sie an die FTA zu übermitteln beabsichtige und forderte ihn auf, die beigelegte Zustimmungserklärung zu unterzeichnen, falls er mit der Übermittlung der Unterlagen einverstanden sei.

Gleichzeitig informierte sie ihn darüber, dass die ersuchende Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke, konkret das Amtshilfeersuchen und die zwischen der ESTV und der FTA ergangene Korrespondenz, geltend mache. In die genannten Aktenstücke könne keine Einsicht gewährt werden.

Die ESTV gab A. \_\_\_\_\_ die Zusammensetzung der betroffenen Aktenstücke bekannt und gewährte ihm in Bezug auf die übrigen Aktenstücke Akteneinsicht. Gleichzeitig informierte sie ihn über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens.

#### **F.**

**F.a** Mit separaten Schreiben vom 12. Oktober 2020 informierte die ESTV die D. \_\_\_\_\_ AG und die E. \_\_\_\_\_ GmbH über das Amtshilfeverfahren.

**F.b** Mit separaten Schreiben vom 20. Oktober 2020 informierte die F. \_\_\_\_\_ AG die im Ausland ansässigen B. \_\_\_\_\_ und C. \_\_\_\_\_ über das Amtshilfeersuchen.

#### **G.**

**G.a** Mit Schreiben vom 9. November 2020 nahm die betroffene Person zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen Stellung.

**G.b** Mit E-Mail vom 16. Dezember 2020 teilte der Rechtsvertreter der betroffenen Person der ESTV mit, dass er auch B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, die D. \_\_\_\_\_ AG und die E. \_\_\_\_\_ GmbH vertrete und dass die Eingaben analog auch für diese Personen gelten würden. In der Beilage liess er der ESTV die entsprechenden Vollmachten zukommen.

#### **H.**

Mit Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 erklärte die ESTV, der FTA Amtshilfe betreffend die betroffene Person zu leisten (Ziff. 1 des Dispositivs). Der FTA würden die von der kantonalen Steuerverwaltung und der F. \_\_\_\_\_ AG edierten Informationen zu vorgenannten Fragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) übermittelt (Ziff. 2 des Dispositivs). Die ESTV werde die FTA darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Ersuchen vom (Datum) genannten Sachverhalt verwertet werden dürften sowie dass die Informationen geheim zu halten seien (Ziff. 3 des Dispositivs).

Die Schlussverfügung richtete sich an A. \_\_\_\_\_ als betroffene Person und an B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_, die D. \_\_\_\_\_ AG und die E. \_\_\_\_\_ GmbH als beschwerdeberechtigte Personen (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Personen 1 - 4).

**I.**

Mit Eingabe vom 2. Februar 2021 erheben die betroffene Person und die beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 (nachfolgend alle zusammen: die Beschwerdeführenden) Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 sei aufzuheben und die Amtshilfe an Finnland zu verweigern; eventualiter sei die Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 aufzuheben und das Verfahren zu Gewährung voller Akteneinsicht an die Vorinstanz zurückzuweisen. Subeventualiter seien a) keine Informationen und Unterlagen an die FTA zu übermitteln, die entweder i) generell die Steuerperioden vor 2017 betreffen oder ii) die Bankunterlagen und Kreditkartenabrechnungen der beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 betreffen, und es seien b) in sämtlichen Dokumenten betreffend die von der betroffenen Person genutzten Kreditkarten und Bankkonten jegliche Angaben zu schwärzen, welche sich nicht auf den Ort der jeweiligen Transaktionen beziehen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

**J.**

Mit Vernehmlassung vom 19. März 2021 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**K.**

**K.a** Mit Zwischenverfügung vom 6. September 2022 hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die Vorinstanz mit der Einschränkung der Akteneinsicht das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden verletzt hatte. Gleichzeitig hielt es fest, dass die Verletzung des rechtlichen Gehörs im Rahmen des Beschwerdeverfahrens geheilt werden kann. Den Beschwerdeführenden sei Einsicht in die Aktenstücke Nr. 2, 12, 15, 18, 19, 21, 23, 24, 40 und 46 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV sowie teilweise Einsicht in das Aktenstück Nr. 1 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV zu gewähren.

**K.b** Mit Zwischenverfügung vom 19. Oktober 2022 forderte das Bundesverwaltungsgericht die ESTV auf, Kopien der in Bst. K.a genannten Aktenstücke dem Bundesverwaltungsgericht in ungeschwärzter Fassung zukommen zu lassen. Die ESTV kam dieser Aufforderung mit Schreiben vom

26. Oktober 2022 nach. Gleichzeitig liess sie dem Bundesverwaltungsgericht neue Aktenstücke zukommen, die in der Zwischenzeit ergangen sind (Akten Nr. 47 - 57 gemäss Aktenverzeichnis der Vorinstanz).

**K.c** Mit Zwischenverfügung vom 9. November 2022 wurden den Beschwerdeführenden die Aktenstücke Nr. 1 (mit Schwärzungen durch das Bundesverwaltungsgericht) sowie Nr. 2, 12, 15, 18, 19, 21, 23, 24, 40 und 46 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV zugestellt. Zudem wurde den Beschwerdeführenden Einsicht in die neuen Aktenstücke Nr. 47 - 57 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV gewährt.

**L.**

**L.a** Mit Schreiben vom 29. November 2022 nahmen die Beschwerdeführenden zu den zusätzlich erhaltenen Verfahrensakten Stellung. Sie bekräftigten im Wesentlichen die bereits in der Beschwerde vom 2. Februar 2021 vorgebrachte Auffassung, wonach die FTA die nach innerstaatlichem Recht üblichen Auskunftsquellen nicht ausgeschöpft habe.

**L.b** Die Vorinstanz nahm mit Schreiben vom 16. Dezember 2022 erneut Stellung und hielt im Wesentlichen an ihrem Standpunkt fest. Dieses Schreiben wurde den Beschwerdeführenden am 20. Dezember 2022 zugestellt.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird - sofern dies für den Entscheid wesentlich ist - im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der FTA gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 16. Dezember 1991 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.934.51, nachfolgend: DBA CH-FI) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG *e contrario*).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-FI zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. 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 oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

**1.3** Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind mit Blick auf die sie betreffenden, gemäss der angefochtenen Schlussverfügung an die FTA zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Sie sind damit und als Adressaten der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) ist einzutreten.

## **2.**

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

**2.2** Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101; vgl. dazu BGE 140 V 464 E. 4.1; 135 II 286 E. 5.1) sowie auf Gesetzesebene in Art. 29 VwVG verankert ist. Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016, Art. 26 N 32).



**2.2.1** Mit Zwischenverfügung vom 6. September 2022 stellte das Bundesverwaltungsgericht fest, dass die Einschränkung der Akteneinsicht durch die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden verletzt hat (vgl. Sachverhalt Bst. K). Gleichzeitig hielt das Gericht fest, dass die Gehörsverletzung durch nachträgliche Gewährung der Akteneinsicht geheilt werden kann und bestimmte den Umfang der zu gewährenden Akteneinsicht (Zwischenverfügung des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 3.2.3 und 4.2). Mit Zwischenverfügung vom 9. November 2022 wurde den Beschwerdeführenden die zusätzliche Akteneinsicht gewährt und die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt (vgl. Sachverhalt Bst. K.c). Mit Eingabe vom 29. November 2022 nutzten die Beschwerdeführenden diese Gelegenheit zur Stellungnahme (vgl. Sachverhalt Bst. L.a).

**2.2.2** Das Recht der Beschwerdeführenden auf Akteneinsicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist somit gewährt. Der Eventualantrag der Beschwerdeführenden, die Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 sei aufzuheben und das Verfahren zu Gewährung voller Akteneinsicht an die Vorinstanz zurückzuweisen, ist damit gegenstandslos geworden. Die festgestellte Gehörsverletzung führt jedoch zu Kosten- und Entschädigungsfolgen (siehe nachfolgend E. 7).

**2.3** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1; 131 I 153 E. 3; 122 V 157 E. 1d; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

### **3.**

**3.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber Finnland ist Art. 26 DBA CH-FI sowie Ziff. 4 des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-FI). Die aktuell geltenden Fassungen von Art. 26 DBA CH-FI und Ziff. 4 des Protokolls zum

DBA CH-FI sind jene gemäss Art. III des Protokolls vom 22. September 2009, in Kraft getreten am 19. Dezember 2010 (AS 2010 5951; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 22. September 2009) bzw. gemäss Art. I des Protokolls vom 18. September 2012, in Kraft getreten am 3. Februar 2013 (AS 2013 343; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 18. September 2012). Diese sind auf das vorliegende Amtshilfeersuchen, welches die Steuerjahre (Jahr) – (Jahr) betrifft, anwendbar (vgl. Art. V Abs. 2 Bst. b des Änderungsprotokolls vom 22. September 2009 bzw. Art. II Ziff. 2 des Änderungsprotokolls vom 18. September 2012).

**3.2** Artikel 26 DBA CH-FI entspricht weitgehend dem Wortlaut von Art. 26 des OECD-Musterabkommens (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 20. Januar 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Finnland, BBl 2010 1171, 1175). Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-FI tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch Artikel 1 DBA CH-FI (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

### **3.3**

**3.3.1** Gemäss Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-FI besteht Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 26 des Abkommens den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben: (i) die Identifikation der steuerpflichtigen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers.

**3.3.2** Diese formellen Voraussetzungen sind im vorliegenden Verfahren erfüllt. Etwas anderes machen die Beschwerdeführenden auch nicht geltend.

### 3.4

**3.4.1** Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-FI tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern *voraussichtlich erheblich* sind. Gemäss Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA-FI besteht der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Die im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben sind zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions»; sie sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

**3.4.2** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts *voraussichtlich erheblich* gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 218 E. 3.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1).

**3.4.3** Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4; A-186/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2; A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4). In letzterem Sinne ist 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 (statt vieler: Urteile des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2 m.w.H.).

**3.4.4** Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht formell betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.5; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

**3.4.5** Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil

des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.2.3 f.; Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.).

**3.5** Gemäss Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-FI «besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. *Subsidiaritätsprinzip*). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**3.5.1** Was unter dem Begriff der «üblichen Mittel» zu verstehen ist, wird im DBA CH-FI nicht weiter definiert. Das Bundesverwaltungsgericht hat die gleichlautende Bestimmung in Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten gemäss den völkerrechtlichen Regeln dahingehend ausgelegt, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2; A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.3.3; A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (Urteile des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2; A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt

werden darf, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (vgl. Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5). Das Bundesverwaltungsgericht hat überdies klargestellt, dass, wenn der Steuerpflichtige verdächtig wird, dem ersuchenden Staat nicht alle seine im Ausland gehaltenen Vermögenswerte korrekt gemeldet zu haben, vom ersuchenden Staat nicht verlangt werden kann, dass er sich zuvor an den betreffenden Steuerpflichtigen gewandt hat (vgl. Urteile des BVGer A-4441/2021 vom 7. April 2022 E. 4.10; A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 10.4; A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 5.2.1; A-5647/2017 vom 2. August 2018 E. 4.3.3).

**3.5.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 3.7) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3; A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2; A-3703/2019 vom 23. April 2020 E. 2.4.2).

### 3.6

**3.6.1** Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der *Verwendung der er-suchten Informationen das Spezialitätsprinzip einzuhalten*. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-FI sind alle Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-FI genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden.

**3.6.2** Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weist das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension auf. Demnach dürfen Informationen nicht nur bloss für Steuerzwecke ge-

mäss Art. 26 DBA CH-FI sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.).

**3.7** 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 Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. *völkerrechtliches Vertrauensprinzip*; BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.3; 139 II 451 E. 2.2.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2914/2021 vom 1. September 2022 E. 2.5).

#### **4.**

**4.1** Im vorliegenden Fall beantragen die Beschwerdeführenden im Hauptantrag die Aufhebung der Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 und die Verweigerung der Amtshilfe an Finnland. Zur Begründung machen sie eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips geltend. Eine Datenübermittlung im Rahmen des Amtshilfeersuchens dürfe nur erfolgen, sofern die FTA vor Einreichung des Ersuchens sämtliche ihr nach innerstaatlichem Recht zur Verfügung stehenden Auskunftsquellen ausgeschöpft habe, was vorliegend nicht der Fall gewesen sei. Zwar erkläre die FTA, dass die erfragten Informationen vorgängig bei der betroffenen Person einverlangt worden seien und dass diese daraufhin zu keiner umfassenden Klärung im Stande gewesen sei. Inwieweit die FTA allerdings auf die ausbleibende Auskunft hin weitere, als «üblich» anzusehende innerstaatliche Massnahmen ergriffen habe, werde nicht dargelegt. Es sei zu vermuten oder gar als wahrscheinlich zu betrachten, dass der ersuchenden Behörde weitere innerstaatliche Mittel zur Verfügung gestanden hätten, deren Ergreifung nicht mit einem unverhältnismässigen Aufwand verbunden gewesen wären.

Mit Stellungnahme vom 29. November 2022 fügen die Beschwerdeführenden hinzu, sie hätten auf der Grundlage der gewährten Akteneinsicht festgestellt, dass die Informationen für (Jahr) von der FTA bei der ersuchenden (recte wohl: betroffenen) Person nicht angefordert worden seien. Sie reichen ein an die betroffene Person adressiertes Schreiben der FTA vom

(Datum) in finnischer Sprache zu den Akten. Mit diesem Schreiben sei die betroffene Person lediglich um Informationen zum Zeitraum vom (Datum) bis (Datum) ersucht worden. Dies stimme nicht mit dem vom Amtshilfeersuchen betroffenen Zeitraum ([Jahr] bis [Jahr]) überein. Die FTA habe die ihr nach innerstaatlichem Recht zur Verfügung stehenden Mittel somit nicht ausgeschöpft.

## **4.2**

**4.2.1** Die FTA legt im Amtshilfeersuchen vom (Datum) dar, sie habe trotz grösster Bemühungen keine vollständigen Informationen betreffend das weltweite Einkommen, die ausländischen Bankkonten und ausländische Vermögenswerte der betroffenen Person erhalten. Sie habe alle üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen im eigenen Staat ausgeschöpft, mit Ausnahme jener, die einen unverhältnismässigen Aufwand erfordern würden (vgl. Amtshilfeersuchen vom 23. Juni 2020 S. 4 und 6; vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, besteht aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzip grundsätzlich keine Veranlassung, an dieser Erklärung der FTA zu zweifeln (vgl. E. 3.5.2 und 3.7). Die Ausführungen der Beschwerdeführenden sind zudem nicht geeignet, die Erklärung zu entkräften: Auch wenn die betroffene Person mit dem zu den Akten gereichten Schreiben vom (Datum) tatsächlich nur um Informationen betreffend die Steuerjahre (Jahr) – (Jahr) ersucht worden sein sollte, folgt daraus nicht, dass die FTA diese Informationen nicht auf anderem Wege zu beschaffen suchte. Auf die Einholung einer Übersetzung des zu den Akten gereichten Dokuments kann daher in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden (vgl. E. 2.3). Ob die betroffene Person von den finnischen Behörden tatsächlich eine ausdrückliche schriftliche Aufforderung zur Einreichung von Informationen betreffend das Steuerjahr (...) erhalten hat, kann aber ohnehin offenbleiben. Im vorliegenden Fall wären die Erfolgchancen einer Aufforderung mit Bezug auf das Steuerjahr (...) als sehr gering einzuschätzen, hatten doch die entsprechenden Aufforderungen der FTA für die vorangehenden Steuerperioden offensichtlich nicht zum Erhalt der geforderten Informationen geführt. Rechtsprechungsgemäss ist das Vorliegen einer ausdrücklichen Aufforderung betreffend das Steuerjahr 2019 damit nicht erforderlich (vgl. E. 3.5.1).

**4.2.2** Die darüberhinausgehende, von den Beschwerdeführenden in der Beschwerde vom 2. Februar 2021 geäusserte Vermutung, wonach den Behörden weitere innerstaatliche Mittel zur Einholung der Informationen zur Verfügung gestanden hätten, wird in keiner Weise substantiiert. Sie ist damit nicht geeignet, die Erklärung der FTA zu entkräften. Ohnehin besteht



aber vorliegend kein Grund, von der ständigen Rechtsprechung abzuweichen, wonach der ersuchende Staat nicht *sämtliche* möglichen innerstaatlichen Mittel auszuschöpfen hat (vgl. E. 3.5.1). Auch wenn es der ersuchenden Behörde möglich gewesen sein sollte, die betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, hätte dies gemäss ständiger Rechtsprechung nicht zur Folge, dass kein Amtshilfeersuchen gestellt werden durfte (vgl. E. 3.5.1).

**4.2.3** Nach dem Gesagten gelingt es den Beschwerdeführenden nicht, die Erklärung der FTA in Zweifel zu ziehen, weshalb in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips davon auszugehen ist, dass die FTA alle in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft hat. Somit ist das Subsidiaritätsprinzip vorliegend eingehalten. Das Hauptbegehren der Beschwerdeführenden ist abzuweisen.

## **5.**

Als Subeventualbegehren beantragen die Beschwerdeführenden die Einschränkung der Amtshilfe. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, die betroffenen Unterlagen und Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich.

### **5.1**

**5.1.1** Zunächst beantragen die Beschwerdeführenden, es seien im Falle einer grundsätzlichen Gutheissung der Amtshilfe nur Informationen zu denjenigen Steuerjahren zu übermitteln, welche in Finnland noch nicht verjährt seien. Sämtliche die Jahre vor (Jahr) betreffenden Informationen könnten nicht voraussichtlich erheblich sein, da aufgrund der Verjährung betreffend diese Steuerjahre keine finnischen Steuern mehr erhoben werden könnten. Diese Informationen dürften demnach nicht übermittelt werden. Zur Untermauerung ihrer Vorbringen reichen die Beschwerdeführenden Ausführungen eines finnischen Anwalts zum finnischen Steuerverfahrensrecht zu den Akten.

**5.1.2** Fragen betreffend die Verjährung von Steuerforderungen nach finnischem Recht waren Gegenstand des Austausches zwischen der FTA und der ESTV (vgl. Aktenstück Nr. 21 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV). Die FTA erläuterte dabei die anwendbaren Verfahrensregeln und unterstrich die Dringlichkeit des Ersuchens. Dem Austausch ist jedoch nicht zu entnehmen, dass für gewisse Steuerjahre die Verjährung definitiv eingetreten wäre. Es bestehen auch keinerlei Anhaltspunkte, dass ein Teil der verlangten Informationen für den ersuchenden Staat nicht mehr von Nutzen ist.

Vor diesem Hintergrund sind die Ausführungen der Beschwerdeführenden nicht geeignet, aufzuzeigen, dass die Informationen betreffend die Steuerjahre vor (Jahr) nicht voraussichtlich erheblich sind. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist es nicht Sache der Schweizer Behörden, sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zur Verjährung von Steuerforderungen gemäss dem finnischen Recht zu äussern (vgl. E. 3.4.2; inbes. das dort zitierten Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.2 betreffend Verjährung). Soweit das finnische Verfahrensrecht einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies vor den finnischen Behörden geltend zu machen (vgl. E. 3.4.2). Die Informationen betreffend die Steuerjahre vor (Jahr) sind demnach voraussichtlich erheblich und eine Einschränkung der Amtshilfe im von den Beschwerdeführenden beantragten Sinn ist nicht gerechtfertigt.

## 5.2

**5.2.1** Sodann beantragen die Beschwerdeführenden, es sei auf die Übermittlung von Unterlagen betreffend die beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 zu verzichten. Zweck des Amtshilfeersuchens sei gemäss Angaben der FTA die Feststellung des globalen Einkommens und Vermögens der betroffenen Person sowie dessen allfällige Ansässigkeit in Finnland. Informationen betreffend die volljährigen Kinder der betroffenen Person (die beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2) bzw. die Schweizer Gesellschaften (die beschwerdeberechtigten Personen 3 und 4) seien dafür nicht voraussichtlich erheblich.

Dass die betroffene Person über Vollmachten für die Bankkonten der beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 verfüge, sei durchaus nicht unüblich, da die Vollmachten zu einem Zeitpunkt gewährt worden seien, als die beiden Kinder noch minderjährig waren. Nach Erreichen der Volljährigkeit seien die Vollmachten schlichtweg nicht widerrufen worden. Die auf den Bankkonten ausgewiesenen Transaktionen gäben keinen Grund zur Annahme, dass die Konten zu privaten oder geschäftlichen Zwecken der betroffenen Person genutzt worden seien. Insgesamt seien die Konten eindeutig den Kindern zuzuordnen und für die im Amtshilfeersuchen angegebenen Zwecke irrelevant. Im Übrigen habe die FTA nicht dargelegt, dass betreffend die beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 «konkrete Verdachtsmomente» vorlägen, wonach diese ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen seien. Es handle sich um eine unzulässige «fishing expedition».

Gleichermassen verhalte es sich mit den Informationen betreffend die beschwerdeberechtigten Personen 3 und 4. Diese seien eigenständige Rechtssubjekte und es gälte, deren Rechte zu schützen. Das sich auf deren Bankkonten befindliche Vermögen sei eindeutig den Gesellschaften zuzuordnen und folglich für die im Amtshilfeersuchen angegebenen Zwecke irrelevant. Konkrete Verdachtsmomente betreffend die Gesellschaften seien von der FTA nicht geltend gemacht worden, womit es sich um eine unzulässige «fishing expedition» handle. Überdies sei die beschwerdeberechtigte Person 4 nicht in direktem Besitz von A. \_\_\_\_\_, sondern dieser sei über die beschwerdeberechtigte Person 3 (welche er vollständig kontrolliere) lediglich zu 1/3 an deren Stammkapital beteiligt. An der beschwerdeberechtigten Person 4 seien somit mehrheitlich Dritte beteiligt, deren Rechte es ebenfalls zu schützen gelte.

## **5.2.2**

**5.2.2.1** Die FTA hat im Amtshilfeersuchen ausdrücklich um Informationen zu sämtlichen Konten bei der F. \_\_\_\_\_ AG ersucht, welche von der betroffenen Person gehalten werden oder für welche diese nutzungsberechtigt ist (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Zudem ersuchte die FTA ausdrücklich um Informationen zu Konten, die bei der F. \_\_\_\_\_ AG im Namen der beschwerdeberechtigten Personen 3 und 4 gehalten werden (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Sie führt dazu aus, dass untersucht werde, ob die betroffene Person steuerbares Einkommen auf die Bankkonten der von ihr kontrollierten betroffenen Personen 3 und 4 ausbezahlt erhalten habe.

**5.2.2.2** Es ist nicht Sache der Schweizer Behörden zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern nur zu überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (vgl. E. 3.4.3). Dies ist vorliegend zu bejahen. Zweck des Amtshilfeersuchens ist unter anderem die Ermittlung des weltweiten Einkommens und Vermögens der betroffenen Person. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist es nachvollziehbar, dass die FTA in ihrem Ersuchen auch Konten miteinbezogen hat, über welche die betroffene Person Verfügungsmacht hat, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass sich darauf Vermögenswerte befinden, welche der betroffenen Person als Steuerfaktoren anzurechnen sind.

Wie den Ausführungen der Beschwerdeführenden zu entnehmen ist, ist die betroffene Person alleinige Eigentümerin der beschwerdeberechtigten Person 3 und indirekte Teilhaberin der betroffenen Person 4 (Beschwerde,

Rn. 32 und 33). Im Handelsregister des Kantons (...) ist die betroffene Person als alleiniges Verwaltungsratsmitglied der beschwerdeberechtigten Person 3 und als Geschäftsführer der beschwerdeberechtigten Person 4 eingetragen, in beiden Fällen mit Einzelzeichnungsberechtigung. Die betroffene Person verfügt auch über Vollmachten für die Konten der beschwerdeberechtigten Personen 3 und 4 bei der F. \_\_\_\_\_ AG. Damit besteht klarerweise ein Zusammenhang zwischen dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt – konkret dem Verdacht, dass die betroffene Person steuerbares Einkommen auf diese Konten ausbezahlt erhalten hat – und den betroffenen Unterlagen und Informationen. Diese Informationen sind grundsätzlich geeignet, im finnischen Verfahren verwendet zu werden und damit voraussichtlich erheblich.

Die betroffene Person verfügt auch über Vollmachten für die Konten der beiden volljährigen Kinder und hat somit Verfügungsmacht darüber. Überdies ist – wie die Vorinstanz zutreffend ausführt – bei beiden Konten die Schweizer Wohnadresse der betroffenen Person als Postanschrift angegeben, obwohl die beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 nach Angaben der ersuchenden Behörde in Finnland leben. Es bestehen somit hinreichende Anhaltspunkte, dass die ersuchten Informationen im finnischen Verfahren zur Klärung einer allfälligen Steuerpflicht der betroffenen Person verwendet werden könnten. Ob das sich darauf befindliche Vermögen oder die damit getätigten Transaktionen tatsächlich der betroffenen Person zuzurechnen sind, wird im Rahmen des finnischen Verfahrens zu klären sein. Für die Zwecke des Amtshilfeersuchens erweisen sich die ersuchten Informationen als voraussichtlich erheblich.

**5.2.2.3** Rechtsprechungsgemäss dürfen einem ersuchenden Staat auch Informationen über Personen erteilt werden, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, wenn die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sind und ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich ist (vgl. E. 3.4.5). Vorliegend stehen sämtliche beschwerdeberechtigten Personen in einem engen Verhältnis zur betroffenen Person und Letztere verfügt über Vollmachten über deren Konten bei der F. \_\_\_\_\_ AG. Deren Namen tauchen also keinesfalls zufällig in den zu übermittelnden Unterlagen auf. Die Aussonderung der Unterlagen zu den beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 würde vielmehr den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln. Damit ist auch der Einwand der Beschwerdeführenden, es seien keine konkreten Verdachtsmomente betreffend die

beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 geltend gemacht worden, zurückzuweisen. Solche Verdachtsmomente sind auch gar nicht erforderlich, geht es doch um die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen mit Bezug auf die Steuerpflicht der betroffenen Person.

**5.2.2.4** Schliesslich dürfen die Informationen im Einklang mit dem Spezialitätsprinzip nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen richtet (vgl. E. 3.6.2). Die ESTV weist die FTA gemäss Ziff. 3 der Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 ausdrücklich darauf hin, dass die übermittelten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Ersuchen vom (Datum) genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. H). Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann auch vorliegend als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch die finnischen Behörden eingehalten wird (vgl. E. 3.7; vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt: Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 4.1.3). Die beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 sind somit vorliegend durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt.

**5.2.3** Eine Aussonderung der Unterlagen betreffend die beschwerdeberechtigten Personen 1 - 4 ist demgemäss nicht gerechtfertigt.

### **5.3**

**5.3.1** Zuletzt beantragen die Beschwerdeführenden, es seien in sämtlichen Dokumenten betreffend die von der betroffenen Person genutzten Kreditkarten und Bankkonten jegliche Angaben zu schwärzen, welche sich nicht auf den Ort der jeweiligen Transaktion beziehen. Diese Angaben seien für die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit der betroffenen Person nicht massgebend und somit auch nicht voraussichtlich relevant für das Amtshilfeersuchen.

**5.3.2** Wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, sind Informationen zum Zahlungsgrund ebenso relevant für die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit wie Informationen zum Ort einer jeweiligen Transaktion, werden damit doch Zahlungen etwa als Hotel- oder Supermarktkosten oder Mietzinsen erkennbar. Eine Schwärzung der zu übermittelnden Informationen im beantragten Sinn würde damit dem Zweck des Amtshilfeersuchens zuwiderlaufen. Überdies bezweckt das Amtshilfeersuchen vom (Datum) neben der Klärung der steuerlichen Ansässigkeit auch die Feststellung des steuerbaren Einkommens und Vermögens der betroffenen Person (vgl. Sachverhalt

Bst. A.b). Informationen, die über den Ort einer jeweiligen Transaktion hinausgehen - wie etwa die Höhe einer Transaktion und deren Zweck - sind auch im Hinblick auf die Ermittlung der Einkommens- und Vermögenssituation der betroffenen Person voraussichtlich erheblich. Nur damit lässt sich nachvollziehen, ob die Kreditkarten und Bankkonten von der betroffenen Person zu privaten oder geschäftlichen Zwecken genutzt wurden und ob es sich allenfalls um der betroffenen Person zurechenbare Steuerfaktoren handelt. Die beantragte Schwärzung der Unterlagen ist demgemäss nicht gerechtfertigt.

**5.4** Zusammenfassend erweisen sich sämtliche zu übermittelnden Informationen als voraussichtlich erheblich. Das Subeventualbegehren auf Einschränkung der Amtshilfe bzw. Aussonderung und Schwärzung der zu übermittelnden Unterlagen ist abzuweisen.

## **6.**

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

## **7.**

**7.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Verfahrenskosten sind vorliegend unter Berücksichtigung der Zwischenverfügungen vom 6. September 2022 und vom 9. November 2022 praxisgemäss auf Fr. 5'000.– festzusetzen.

Als unterliegende Partei haben die Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten grundsätzlich in vollem Umfang zu tragen. Aufgrund der mit Zwischenverfügung vom 6. September 2022 festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz rechtfertigt es sich jedoch, den Beschwerdeführenden die ihnen aufzuerlegenden Verfahrenskosten teilweise zu erlassen (vgl. Urteile des BVGer A-4651/2020 vom 6. Oktober 2020; A-3193/2018 und 3194/2018 vom 7. Mai 2019 E. 18 m.w.H.). Folglich sind von den auf Fr. 5'000.– festzusetzenden Verfahrenskosten Fr. 4'000.– durch die Beschwerdeführenden zu tragen. Der letztere Betrag ist dem von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– zu entnehmen. Der verbleibende Restbetrag von Fr. 1'000.– ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**7.2** Unterliegenden Beschwerdeführenden ist grundsätzlich keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG *e contrario* und Art. 7 Abs. 1 VGKE *e contrario*).

Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten rechtfertigt es sich jedoch, angesichts der festgestellten Gehörsverletzung durch die Vorinstanz vom Unterliegerprinzip ausnahmsweise abzuweichen und den Beschwerdeführenden gestützt auf das Verursacherprinzip eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. auch Urteil des BVGer A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 7.2 m.w.H.). Mangels Kostennote ist diese praxisgemäss nach freiem richterlichen Ermessen auf Fr. 1'500.– festzusetzen (vgl. Art. 14 Abs. 2 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]).

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 4'000.– auferlegt.

Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.– wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.– zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann



**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz ([...]; Gerichtsurkunde)