



Abteilung I

Postfach
CH-9023 St. Gallen
Telefon +41 (0)58 465 25 02
Fax +41 (0)58 465 29 80
www.bundesverwaltungsgericht.ch

Geschäfts-Nr. A-484/2021
wii/bng

Zwischenverfügung vom 6. September 2022

In der Beschwerdesache

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),

stellt das Bundesverwaltungsgericht fest:**A.**

A.a Mit Schreiben vom (...) richtete die Finnish Tax Administration, Corporate Taxation Unit (nachfolgend: FTA) ein Amtshilfeersuchen betreffend **A._____** (nachfolgend: betroffene Person) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV, Vorinstanz).

A.b Mit E-Mail vom (...), vom (...) sowie vom (...) (siehe dazu nachfolgend Bst. B) machte die FTA Geheimhaltungsgründe hinsichtlich des Amtshilfeersuchens und der zwischen der FTA und der ESTV ergangenen Korrespondenz geltend.

B. Mit Schreiben vom (...) gewährte die ESTV der betroffenen Person bzw. deren Rechtsvertreter Einsicht in einen Teil der Verfahrensakten und informierte diese in Anwendung von Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens vom (...). Gleichzeitig setzte sie diese in Kenntnis darüber, dass die ersuchende Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft gemacht habe und dass ihr (der betroffenen Person) entsprechend keine Einsicht in folgende Dokumente gegeben werden könne:

- Amtshilfeersuchen vom (...) (Aktenstück Nr. 1 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- Empfangsbestätigung ESTV an finnische Behörde vom (...) (Aktenstück Nr. 2 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- E-Mail ESTV an finnische Behörde betreffend Akteneinsicht vom (...) (Aktenstück Nr. 12 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- E-Mail finnische Behörde an ESTV betreffend Akteneinsicht vom (...) (Aktenstück Nr. 15 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- E-Mail ESTV an finnische Behörde betreffend Status Update vom (...) (Aktenstück Nr. 18 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- E-Mail ESTV an finnische Behörde betreffend Summary vom (...) (Aktenstück Nr. 19 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);

- E-Mail finnische Behörde an ESTV betreffend Summary vom (...) (Aktenstück Nr. 21 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- E-Mail ESTV an finnische Behörde betreffend Summary vom (...) (Aktenstück Nr. 23 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV);
- E-Mail finnische Behörde an ESTV betreffend Summary vom (...) (Aktenstück Nr. 24 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV).

C.

C.a Mit Schreiben vom (...) an die ESTV beantragte die betroffene Person die vollständige Akteneinsicht.

C.b Mit E-Mail vom (...) teilte der Rechtsvertreter der betroffenen Person der ESTV mit, dass sämtliche Eingaben analog auch für die beschwerdeberechtigten Personen **B.**____, **C.**____, die **D.**____ AG sowie die **E.**____ GmbH (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Personen) gelten würden und stellte ihr die entsprechenden Vollmachten zu.

D.

Mit Schreiben vom (...) gewährte die ESTV der betroffenen Person und den beschwerdeberechtigten Personen ergänzende Akteneinsicht in Bezug auf zwischenzeitlich ergangene Akten und informierte sie, dass ihnen keine Einsicht in folgendes zwischenzeitlich ergangenes Aktenstück gegeben werden könne:

- E-Mail ESTV an ersuchende Behörde betreffend Status-Update vom (...) (Aktenstück Nr. 40 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV).

E.

Mit Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 entschied die ESTV, der FTA Amtshilfe betreffend die betroffene Person zu leisten und ihr die in Dispositiv-Ziff. 2 genannten Informationen sowie Unterlagen zu übermitteln (vgl. Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der Schlussverfügung).

F.

Gegen diese Schlussverfügung erhoben **A.**____ als betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und **B.**____, **C.**____, die **D.**____ AG sowie die **E.**____ GmbH als beschwerdeberechtigte Personen (nachfolgend: Beschwerdeführer 2-5), alle vertreten durch dieselben Rechtsvertreter (alle zusammen nachfolgend: die Beschwerdeführenden) am 2. Februar 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie be-

antragen, die Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz aufzuheben und die Amtshilfe an Finnland zu verweigern; eventualiter sei die Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 aufzuheben und das Verfahren zur 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 (...) betreffen oder ii.) die Bankunterlagen und Kreditkartenabrechnungen der Beschwerdeführer 2-5 betreffen und es seien b.) in sämtlichen Dokumenten betreffend die vom Beschwerdeführer 1 genutzten Kreditkarten und Bankkonten jegliche Angaben zu schwärzen, welche sich nicht auf den Ort der jeweiligen Transaktionen beziehen.

G.

In ihrer Vernehmlassung vom 19. März 2021 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Gleichzeitig lässt sie dem Bundesverwaltungsgericht ein nummeriertes Aktenverzeichnis zu den Verfahrensakten (Aktenverzeichnis der ESTV) und sämtliche Verfahrensakten auf einem verschlüsselten USB-Stick zukommen. Ein zweiter verschlüsselter USB-Stick sei für die Beschwerdeführenden bestimmt und enthalte nur diejenigen Dokumente, für die der ersuchende Staat keine gerechtfertigten Geheimhaltungsgründe nach Art. 15 Abs. 2 StAhiG geltend gemacht habe.

Auf die weiteren Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie für die vorliegende Zwischenverfügung von Bedeutung sind – im Rahmen der 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 StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegen (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören damit auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben. Damit hat es auch über den Umfang der Akteneinsicht im vorliegenden Verfahren zu befinden.

2.

Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 BV verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1; 135 II 286 E. 5.1). 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.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 26 N. 32).

Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste (BGE 144 II 427 E. 3.1.1; 129 I 249 E. 3). Die Akteneinsicht ist auch zu gewähren, wenn die Ausübung des Akteneinsichtsrechts den Entscheid in der Sache nicht zu beeinflussen vermag. Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die fraglichen Akten seien für den Verfahrensausgang belanglos. Es muss vielmehr dem Betroffenen selber überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen (BGE 132 V 387 E. 3.2; Urteile des BGer 1B_240/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.2; 1B_287/2012 vom 25. Juni 2012 E. 2.3).

2.1 Für das Verwaltungsverfahren des Bundes und das anschliessende Beschwerdeverfahren konkretisieren die Art. 26-28 VwVG das Recht auf Akteneinsicht. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (Bst. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (Bst. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (Bst. c) am Sitz der verfügenden Behörde oder einer durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Art. 27 VwVG regelt die Ausnahmen.

2.2 Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a); wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf jene Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Art. 27 Abs. 3 VwVG betrifft u.a. die Einsicht in eigene Eingaben der Partei. Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses Aktenstück zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG).

2.3 Wenn eine ausländische Behörde in einem Amtshilfeverfahren Geheimhaltungsgründe geltend macht, kann dies gemäss der Rechtsprechung eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts unter Berufung auf das wesentliche öffentliche Interesse der Schweiz an guten internationalen Beziehungen rechtfertigen (Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG; vgl. Urteil des BGer 2C_1043/2016 E. 3.3; Urteil des BVGer A-769/2017, A-776/2017 und A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 1.5.5; Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 4.2). Auch eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts wegen einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung kann grundsätzlich zulässig sein, wobei es sich auch um ein ausländisches Verfahren handeln kann (Art. 27 Abs. 1 Bst. c VwVG; Zwischenverfügung des BVGer A-1534/2018 vom 25. Juni 2018 E. 2.1.3 [nicht publiziert]).

2.4 Liegen Geheimhaltungsgründe vor, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem In-

teresse auf Akteneinsicht andererseits abzuwägen. Wegleitend für die Abwägung ist das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.1; Zwischenverfügungen des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 2.3; A-6337/2014 vom 7. April 2015 E. 2 m.w.H.; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar, Art. 27 N. 3 f.).

2.5 Bei Art. 27 Abs. 1 VwVG handelt es sich nicht um eine «kann-Bestimmung». Im Wortlaut kommt vielmehr zum Ausdruck, dass die Akteneinsicht die Regel, deren Verweigerung oder Einschränkung dagegen die Ausnahme bildet (vgl. zu diesem Grundsatz auch Urteil des BGer 5A_832/2012 vom 25. Januar 2013 E. 4.2.2; REGULA KIENER/BERNHARD RÜTSCHKE/MATHIAS KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 626, 639). Die Gründe, welche zu einer Beschränkung des Akteneinsichtsrechts führen können, sind abschliessend aufgezählt (Urteil des BGer 2C_112/2015 vom 27. August 2015 E. 5.1; Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 2.5).

2.6 Aus Art. 27 Abs. 2 VwVG ergibt sich, dass sich eine Verweigerung der Akteneinsicht auf das Erforderliche zu beschränken hat. Mithin dürfen nur Akten und Aktenteile, welche selber einen geheimhaltungswürdigen Inhalt aufweisen, gestützt auf Art. 27 Abs. 1 VwVG der Einsichtnahme entzogen werden. Soweit sich die Geheimhaltungsgründe nicht auf das gesamte Dokument beziehen, ist eine teilweise Einsicht in die Akten zu gewähren, beispielsweise durch Abdeckung der entsprechenden Stellen (vgl. Zwischenverfügung des BVGer A-3579/2015 vom 11. August 2015 E. 8 [nicht publiziert]; zum Ganzen Urteil des BVGer B-6062/2011 vom 22. März 2012 E. 4.2, mit Hinweisen).

2.7 Zwar enthält das StAhiG mit den Art. 14 und 15 besondere Bestimmungen zu Information, Mitwirkungsrecht und Akteneinsicht. Diese betreffen aber das Verfahren vor der ESTV. Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich insbesondere die Akteneinsicht nach Art. 27 VwVG, zumal Art. 15 Abs. 2 StAhiG in Bezug auf die Verweigerung des Akteneinsichtsrechts auf Art. 27 VwVG verweist (Urteil des BGer 2C_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3 und 5.1; Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 2.4).

2.8 Der völkergewohnheitsrechtlich anerkannte, in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111) kodifizierte Grundsatz *pacta sunt servanda* besagt, dass ein in

Kraft stehender völkerrechtlicher Vertrag die Vertragsparteien bindet und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen ist (BGE 143 II 136 E. 5.2.1; 142 II 35 E. 3.2, je mit Hinweisen). Damit besteht die Vermutung, dass die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben handeln. Im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, dass der ersuchte Staat auf die Angaben des ersuchenden Staats vertraut (Vertrauensprinzip). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen. Die Vermutung des guten Glaubens eines Vertragsstaates kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4).

3.

Vorliegend wurde den Beschwerdeführenden unbestrittenermassen keine volle Einsicht in die Verfahrensakten gewährt.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt hat, indem sie den Beschwerdeführenden vor Erlass der angefochtenen Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 keine Einsicht in das Amtshilfeersuchen und die Korrespondenz zwischen ihr und der ersuchenden Behörde gewährte. Gegebenenfalls fragt sich auch, ob die entsprechende Gehörsverletzung durch nachträgliche Gewährung der Akteneinsicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt werden kann.

Im Folgenden wird in einem ersten Schritt geklärt werden, ob sich das Akteneinsichtsrecht der Beschwerdeführenden bei der Vorinstanz und vor dem Bundesverwaltungsgericht auch auf das Amtshilfeersuchen und die Korrespondenz zwischen der ESTV und der FTA erstreckte bzw. erstreckt. Dazu werden die Parteistandpunkte zunächst dargelegt (E. 3.1) und anschliessend gewürdigt (E. 3.2). Danach wird in einem zweiten Schritt geklärt werden, ob eine allfällige damit im Zusammenhang stehende Gehörsverletzung durch die Vorinstanz im vorliegenden Verfahren durch Gewährung der Einsicht in diese Aktenstücke geheilt werden kann (E. 4).

3.1

3.1.1 Die ESTV hält in der Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 fest, dass die FTA in Bezug auf das Amtshilfeersuchen wie auch betreffend die zwischen ihr und der ESTV geführte Korrespondenz Geheimhaltungs-

gründe geltend gemacht habe. Nach eingehender Prüfung und einer Interessenabwägung sei sie (die ESTV) zum Schluss gekommen sei, dass die FTA glaubhaft dargelegt habe, dass sie über sachliche und gewichtige Gründe für die vertrauliche Behandlung des Gesuchs verfüge, welche den Anspruch auf vollständige Einsicht der betroffenen Person überwiegen. Eine Offenlegung der fraglichen Aktenstücke würde das wesentliche öffentliche Interesse des Bundes an der Aufrechterhaltung guter internationaler Beziehungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG gefährden und es könne daneben nicht ausgeschlossen werden resp. es erscheine plausibel, dass die Untersuchung gegen die betroffene Person im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. c VwVG gefährdet werden könnte. Sie (die ESTV) sei aufgrund des im internationalen Verhältnis geltenden Vertrauensprinzips an die geltend gemachten Geheimhaltungsinteressen der FTA gebunden. Die Ausführungen der FTA gäben jedenfalls keinen Anlass zu einem begründeten Zweifel. Eine Zusammenfassung des wesentlichen Sachverhalts und der Geheimhaltungsgründe wie auch der sonst wesentliche Inhalt des Ersuchens seien dem Beschwerdeführer 1 mit der (beschränkten) Akteneinsicht und Information vom 9. Oktober 2020 mitgeteilt worden. Im gleichen Schreiben sei eine Auflistung der geführten Korrespondenz zwischen ihr und der ersuchenden Behörde enthalten gewesen. Damit habe die betroffene Person, d.h. der Beschwerdeführer 1, das Ausmass der Akteneinsichtsbeschränkung feststellen können. Insgesamt seien der Eingriff in den Anspruch auf rechtliches Gehör der betroffenen Person auf das kleinstmögliche Mass beschränkt und gleichzeitig die rechtlichen Vorgaben von Art. 15 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 27 Abs. 1 Bst. a und c VwVG eingehalten worden.

3.1.2 Die Beschwerdeführenden machen in ihrer Beschwerde vom 2. Februar 2021 unter anderem geltend, dass vorliegend das Recht auf Akteneinsicht als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs verletzt worden sei. Für sie (die Beschwerdeführenden) sei nicht nachvollziehbar, welche Geheimhaltungsgründe gegen eine Akteneinsicht sprechen könnten. Beim vorliegenden Amtshilfeverfahren gehe es um die Klärung der steuerlichen Ansässigkeit der betroffenen Person. Die betroffene Person – d.h. der Beschwerdeführer 1 – sei auch direkt von den finnischen Behörden über das laufende Verfahren informiert worden und habe entsprechend Kenntnis von der Untersuchung. Es sei nicht erkennbar, dass eine Akteneinsicht das laufende Verfahren in Finnland behindern könnte. Insgesamt sei die angegebene Begründung nicht glaubhaft und folglich könnten keine zulässigen öffentlichen Interessen gegeben sein, um die Einsicht in die fraglichen Aktenstücke zu verweigern.

3.1.3 In der Vernehmlassung vom 19. März 2021 wiederholt die ESTV im Wesentlichen den bereits in der Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 wiedergegebenen Standpunkt. Weiter führt sie aus, dass die FTA in Bezug auf die Geheimhaltungsgründe – wie es den Beschwerdeführenden bereits mitgeteilt worden sei – das Folgende statuiert habe: «*We would request that the affected taxpayer would not be granted access to the documents until sufficient evidence is gathered in our investigation*». Die FTA habe dadurch bekundet, dass die Beweisbeschaffung noch nicht abgeschlossen sei und die laufende Untersuchung durch die Offenlegung des Ersuchens und der Korrespondenz entsprechend gefährdet werden könne. Insbesondere vermöge auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer 1 von der FTA über das laufende Verfahren in Kenntnis gesetzt wurde, die Vertraulichkeit der Korrespondenz und des Ersuchens nicht abzuerkennen, da es Sache des ersuchenden Staates sei, zu beurteilen, welche Dokumente und Informationen das in Finnland laufende Verfahren beeinträchtigen könnten und welche nicht.

3.2

3.2.1 Das völkergewohnheitsrechtliche Vertrauensprinzip im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen ist auch auf Angaben der ersuchenden Behörden zu Geheimhaltungsgründen anwendbar (vgl. Zwischenverfügung des BVGer A-769/2017 vom 12. Oktober 2018 [nicht publiziert]). Demgemäss besteht vorliegend grundsätzlich kein Anlass, an den Angaben der FTA, wonach die Offenlegung der fraglichen Akten die Beweiserhebung und laufende Untersuchungen in Finnland gefährden würden, zu zweifeln (vgl. oben E. 2.8). Die diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführenden sind zudem nicht geeignet, ernsthafte Zweifel an diesen Angaben zu begründen. Zum einen ist dem Informationsschreiben der ESTV vom (...) zu entnehmen, dass es beim vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht nur um die Feststellung der steuerlichen Ansässigkeit des Beschwerdeführers 1, sondern auch um die Feststellung von dessen globalen Einkommens geht. In diesem Zusammenhang kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Erfolg der laufenden Untersuchungen – etwa aufgrund der Zerstörung von Beweisen – durch eine umfassende Information der Beschwerdeführenden gefährdet werden könnte. Auch aus der Tatsache, dass der Beschwerdeführer 1 offenbar über die laufenden Untersuchungen in Finnland in Kenntnis gesetzt wurde, kann nichts Gegenteiliges abgeleitet werden, da daraus nicht folgt, dass er Kenntnis über sämtliche Details dieser Untersuchung erlangt hat.

3.2.2 Da die FTA vorliegend Geheimhaltungsgründe geltend gemacht hat und eine Offenlegung der Dokumente die guten internationalen Beziehungen mit Finnland gefährden könnte, liegen wesentliche öffentliche Interessen i.S.v. Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG vor, welche eine Verweigerung der Akteneinsicht rechtfertigen können (siehe oben E. 2.3). Auch im Interesse der offenbar noch immer laufenden Untersuchung betreffend den Beschwerdeführer 1 in Finnland kann eine Verweigerung der Akteneinsicht grundsätzlich gerechtfertigt sein (Art. 27 Abs. 1 Bst. c VwVG; siehe oben E. 2.3).

3.2.3 Demnach ist eine Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse (*in casu* dem Interesse der Schweiz an guten internationalen Beziehungen mit Finnland bzw. dem Interesse der nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung in Finnland) einerseits und dem Interesse der Beschwerdeführenden auf Akteneinsicht andererseits vorzunehmen (vgl. oben E. 2.4).

3.2.3.1 Mit Bezug auf das Amtshilfeersuchen vom (...) (Akte Nr. 1 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV) ist Folgendes festzustellen:

Mit E-Mail vom (...) (Akte Nr. 24 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV, den Beschwerdeführenden nicht zugänglich gemacht) liess die FTA der ESTV eine Zusammenfassung des Amtshilfeersuchens vom (...) zukommen, welche den Beschwerdeführenden zugänglich gemacht werden könne («disclosable summary»). Darin sind neben der Zusammenfassung zu den Sachverhaltsangaben («summary»), welche den Beschwerdeführenden von der ESTV mit Schreiben vom (...) übermittelt wurde, auch weitere, teilweise wortwörtlich aus dem Amtshilfeersuchen vom (...) entnommene Angaben enthalten, so etwa die Bestätigung der ersuchenden Behörden hinsichtlich der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Verfahren üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen. Auf diese und weitere Bestätigungen der FTA hat die ESTV in der Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 zum Nachteil der Beschwerdeführenden abgestellt (vgl. Schlussverfügung vom 4. Januar 2021, S. 3), ohne jedoch den Beschwerdeführenden Einsicht darin zu gewähren. Der Bekanntgabe dieser und der übrigen im «disclosable summary» enthaltenen Informationen hat der ersuchende Staat jedoch ausdrücklich zugestimmt. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Geheimhaltung dieser Informationen weder für die Aufrechterhaltung der guten Beziehungen mit Finnland noch zum Schutz der amtlichen Untersuchung in Finnland erforderlich war bzw. ist. Weitere im Amtshilfeersuchen vom (...) enthaltene Infor-

mationen – wie etwa die von der FTA ersuchten Informationen sowie Angaben zur Informationsinhaberin, zum ersuchten Zeitraum, zur Steuerart und zum Steuerzweck wurden den Beschwerdeführenden mit dem Informationsschreiben der ESTV vom (...) mitgeteilt. Auch in Bezug auf diese Informationen bestand bzw. besteht somit kein Anlass, die Einsicht in die entsprechenden Passagen des Amtshilfeersuchens zu verweigern.

In Bezug auf die im Amtshilfeersuchen enthaltenen Sachverhaltsdarstellungen ist festzuhalten, dass diese dem Inhalt nach in weiten Stellen mit dem von der FTA zur Verfügung gestellten «summary» übereinstimmen. Nicht im «summary» wiedergegeben sind Angaben betreffend den Ursprung gewisser, den finnischen Behörden bekannter Informationen (erster Satz des ersten Abschnitts auf S. 3 des Ersuchens; erster Satz des vorletzten Abschnitts auf S. 3 des Ersuchens) sowie betreffend den Erkenntnisstand der finnischen Behörden (letzter Satz des vorletzten Absatzes auf S. 3 des Ersuchens; letzter Satz auf S. 3 bzw. [Fortsetzung] erster Satz auf S. 4 des Ersuchens; zweiter Absatz [inkl. Auflistung] auf S. 4 des Ersuchens). In Anbetracht der geltend gemachten Geheimhaltungsgründe und der oben genannten öffentlichen Interessen ist eine Verweigerung der Einsicht in diese Passagen des Ersuchens vorliegend gerechtfertigt.

Insgesamt erweist sich die Verweigerung jeglicher Einsicht in das Amtshilfeersuchen vom (...) jedoch als nicht verhältnismässig. Die Vorinstanz hätte den Beschwerdeführenden zumindest teilweise Einsicht in das Amtshilfeersuchen vom (...) gewähren müssen, wobei sie diejenigen Stellen hätte abdecken oder schwärzen müssen, welche zur Wahrung der Geheimhaltungsinteressen erforderlich sind (vgl. oben E. 2.6).

3.2.3.2 Beim Aktenstück Nr. 2 gemäss dem Aktenverzeichnis der ESTV handelt es sich um eine an die FTA gerichtete Empfangsbestätigung der ESTV vom (...). Abgesehen von der Referenznummer des Amtshilfeersuchens sind darin keinerlei Informationen mit Bezug zu den laufenden Untersuchungen in Finnland enthalten. Der Bekanntgabe der Referenznummer hat die FTA mit E-Mail vom (...) (Akte Nr. 24 gemäss Aktenverzeichnis der ESTV, den Beschwerdeführenden nicht zugänglich gemacht) überdies ausdrücklich zugestimmt. Es kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass vorliegend ein überwiegendes öffentliches Interesse an der Geheimhaltung des Dokuments besteht. Eine Verweigerung der Einsicht im Hinblick auf die geltend gemachten Geheimhaltungsinteressen ist damit nicht verhältnismässig.

Die Vorinstanz hätte den Beschwerdeführenden demnach Einsicht in das Aktenstück Nr. 2 gewähren müssen.

3.2.3.3 Bei den Aktenstücken Nr. 18 und Nr. 40 gemäss dem Aktenverzeichnis der ESTV handelt es sich um Status Updates, d.h. kurze Informationen der ESTV betreffend den Stand des Amtshilfeverfahrens in der Schweiz (zur prozessualen Natur dieser «Status Updates», siehe BGE 144 II 130 E. 6). Abgesehen von der – bereits erwähnten – finnischen Referenznummer sind darin keinerlei Informationen mit Bezug zu den laufenden Untersuchungen in Finnland enthalten. Eine Verweigerung der Einsicht erscheint auch hier im Hinblick auf die geltend gemachten Geheimhaltungsinteressen als nicht verhältnismässig. Gleiches gilt für das Aktenstück Nr. 46, welches erst im Nachgang zur Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 entstanden ist.

Die Vorinstanz hätte den Beschwerdeführenden demnach Einsicht in die Aktenstücke Nr. 18 und Nr. 40 gewähren müssen. In das Aktenstück Nr. 46 ist im Rahmen des Beschwerdeverfahrens Einsicht zu gewähren.

3.2.3.4 Die Aktenstücke Nr. 12, Nr. 15, Nr. 19, Nr. 21, Nr. 23 und Nr. 24 beziehen sich auf das Ersuchen der FTA um Geheimhaltung. Dabei handelt es sich um einen internen Austausch zwischen zwei Behörden, dessen vollständige Geheimhaltung grundsätzlich gerechtfertigt sein kann, wenn der ersuchende Staat – wie vorliegend Finnland – Geheimhaltungsgründe geltend macht (vgl. Urteil des BGer 2C_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 3.3; Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 4.2 und 4.3). Im vorliegenden Fall handelt es sich jedoch – anders als etwa beim der Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 zugrundeliegenden Sachverhalt – nicht um einen Austausch zu allgemeinen Fragen betreffend Geheimhaltung gemäss Schweizer Recht bzw. zu Fragen der Formulierung, damit ein gemäss schweizerischem Recht konformes Gesuch gestellt werden kann. Vielmehr sind die Beschwerdeführenden vorliegend von dem Austausch direkt betroffen. Einerseits wird darin auf die spezifischen Gründe für die Geheimhaltung der Amtshilfedokumente im vorliegenden Verfahren eingegangen, andererseits kommuniziert die FTA der ESTV darin den Umfang der gemäss ihrem Dafürhalten zu gewährenden Akteneinsicht. Konkrete Informationen zu im Rahmen der laufenden Untersuchungen in Finnland verwendeten Informationsquellen oder zum Erkenntnisstand der Behörden sind darin nur insoweit enthalten, als sie gemäss der FTA den Beschwerdeführenden kommuniziert werden dürfen. Damit besteht im

Hinblick auf die laufenden Untersuchungen in Finnland kein überwiegendes Interesse an einer Geheimhaltung. Die Verweigerung der Einsicht in diese Dokumente erscheint daher insgesamt als nicht verhältnismässig.

Die Vorinstanz hätte den Beschwerdeführenden Einsicht in die Aktenstücke Nr. 12, Nr. 15, Nr. 19, Nr. 21, Nr. 23 und Nr. 24 gewähren müssen.

3.2.4 Nach dem Gesagten hätte die Vorinstanz den Beschwerdeführenden vor Erlass der angefochtenen Schlussverfügung vom 4. Januar 2021 Einsicht in die Akten Nr. 2, 12, 15, 18, 19, 21, 23, 24, 40 sowie teilweise Einsicht in die Akte Nr. 1 gemäss Verzeichnis der ESTV gewähren müssen.

4.

4.1 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 (vgl. BGE 147 IV 340 E. 4.11.3; 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 5.1.2; A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.5).

4.2 Die vorliegende Gehörsverletzung kann durch nachträgliche Gewährung der Akteneinsicht geheilt werden. Das Bundesverwaltungsgericht verfügt in den sich vorliegend stellenden Sach- und Rechtsfragen über dieselbe Kognition wie die Vorinstanz und den Beschwerdeführenden stehen vor Bundesverwaltungsgericht dieselben Mitwirkungsrechte wie vor der Vorinstanz zu. Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz würde somit zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen. Unter diesen Umständen ist im Sinne der Heilung

des Mangels praxisgemäss von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen.

4.3 Entsprechend dem Ausgeführten ist das Aktenstück Nr. 1 nach Eintritt der Rechtskraft der vorliegenden Zwischenverfügung den Beschwerdeführenden in gemäss E. 3.2.3.1 geschwärtzter Fassung zuzustellen.

Die Aktenstücke Nr. 2, 12, 15, 18, 19, 21, 23, 24, 40 und 46 gemäss dem Aktenverzeichnis der Vorinstanz sind den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft der vorliegenden Zwischenverfügung in Kopie zuzustellen.

Auf die Übermittlung der den Beschwerdeführenden ebenfalls nicht zugestellten Beilage zum Aktenstück Nr. 4 gemäss dem Aktenverzeichnis der ESTV wird verzichtet, da es sich um eine Kopie der Akte Nr. 1 handelt.

5.

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen dieses Zwischenentscheids ist mit dem Endentscheid zu befinden.

Demnach verfügt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Eine Kopie des Aktenstückes Nr. 1 mit Schwärzungen gemäss E. 3.2.3.1 sowie eine Kopie der Aktenstücke Nr. 2, 12, 15, 18, 19, 21, 23, 24, 40 und 46 gemäss dem Aktenverzeichnis der Vorinstanz gehen nach Eintritt der Rechtskraft der vorliegenden Zwischenverfügung an die Beschwerdeführenden.

2.

Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen dieser Zwischenverfügung wird zu einem späteren Zeitpunkt befunden.

3.

Diese Verfügung geht an die Beschwerdeführenden (ohne Beilagen) und die Vorinstanz (Aktenstück Nr. 1 mit Schwärzungen als Beilage).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die Instruktionsrichterin:

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 (Einschreiben mit Rückschein)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. (...); Einschreiben mit Rückschein; mit dem geschwärzten Aktenstück Nr. 1 als Beilage)