



## **Urteil vom 19. Januar 2023**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_ **Limited**,  
beide vertreten durch  
Andreas Kolb, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführende,  
gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-SE).

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

**A.a** Mit Datum vom 4. Oktober 2021 richtete die schwedische Steuerbehörde (Swedish Tax Agency; nachfolgend: STA oder ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.971.41; nachfolgend: DBA CH-SE) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Die STA verlangte darin Informationen über A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 1) und die B. \_\_\_\_\_ Limited (nachfolgend: betroffene Person 2) betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2019. Als Informationsinhaberin wurde die C. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Bank) genannt.

**A.b** In ihrem Amtshilfeersuchen führte die STA aus, sie führe eine Untersuchung über das Einkommen der betroffenen Person 1 sowie ihre schwedischen Gesellschaften D. \_\_\_\_\_ AB (nachfolgend: D. \_\_\_\_\_) und E. \_\_\_\_\_ AB (nachfolgend: E. \_\_\_\_\_). Die betroffene Person 1 sei aufgrund ihres Wohnsitzes in Schweden unbegrenzt steuerpflichtig für ihr weltweites Einkommen. Zudem führe die STA eine Untersuchung gegen die betroffene Person 2, welche ihren Sitz in Malta habe. Informationen im Zusammenhang mit dem automatischen Informationsaustausch (nachfolgend: AIA) hätten gezeigt, dass die betroffene Person 1 «controlling person» sowie wirtschaftliche Berechtigte der betroffenen Person 2 sei.

**A.c** Ferner erläutert die STA im Amtshilfeersuchen, sie habe auf Grundlage des AIA sowie eigener Untersuchungen Kenntnis davon erhalten, dass die betroffene Person 2 in der betreffenden Zeitperiode mindestens zwei Bankkonten bei der Bank gehalten habe.

**A.d** Gemäss Amtshilfeersuchen der STA seien die ersuchten Informationen relevant, um feststellen zu können, welche Transaktionen über die Bankkonten der betroffenen Person 2 bei der Bank während des betreffenden Zeitraums getätigt wurden und ob eine dieser Transaktionen als steuerbares Einkommen der betroffenen Person 1 oder als steuerbares Einkommen eines ihrer Unternehmen zu qualifizieren sei. Ferner seien die ersuchten Informationen relevant für die Beurteilung, ob die betroffene Person 1 und/oder ihre Unternehmen Einkommen nicht deklariert hätten, welche schwedischen Steuern unterliegen würden.

**B.**

**B.a** Am 15. Oktober 2021 ersuchte die ESTV die Bank, die verlangten Informationen zu edieren, wobei die Bank dieser Aufforderung firstgerecht nachgekommen ist. Weiter konnte die Bank weder die betroffenen Personen noch die in den edierten Unterlagen erschienene F.\_\_\_\_\_ LLP (nachfolgend: F.\_\_\_\_\_) mit Sitz in London über das Amtshilfeverfahren informieren. Die Edition der Bank bezeichnete als wirtschaftlich Berechtigte der F.\_\_\_\_\_ die betroffene Person 1.

**B.b** Mit Ermächtigung der ersuchenden Behörde konnte die ESTV die betroffene Person 1 mit Schreiben vom 28. Oktober 2021 über das Amtshilfeverfahren informieren. Dagegen wurden die betroffene Person 2 sowie die F.\_\_\_\_\_ durch Veröffentlichung im Bundesblatt am 8. November 2021 über das Amtshilfeersuchen informiert.

**B.c** Während die F.\_\_\_\_\_ keine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz bezeichnete, informierte der Vertreter der betroffenen Personen die ESTV am 15. November 2021, dass er mit der Wahrung ihrer Interessen beauftragt worden sei.

**B.d** Die ESTV gewährte den betroffenen Personen mit Schreiben vom 7. Dezember 2021 Akteneinsicht. Innert erstreckter Frist reichte der Rechtsvertreter mit Schreiben vom 3. Januar 2022 bei der ESTV eine Stellungnahme ein. Die betroffenen Personen machten darin die Verletzung des Subsidiaritätsprinzips durch die STA geltend. Ferner führten sie in der Stellungnahme aus, die betroffene Person 1 sei – trotz Verletzung des Subsidiaritätsprinzips – bereit, für die Übermittlung eines Teils der ersuchten Informationen Hand zu bieten. Hingegen sei die betroffene Person 1 keinesfalls einverstanden mit der Übermittlung von Unterlagen zur F.\_\_\_\_\_ (Enclosure 1, 2, 3, 7 und 9) sowie der Bankkorrespondenz (Enclosure 10).

**C.**

Am 18. Januar 2022 erliess die ESTV eine Schlussverfügung, wonach sie der STA in Bezug auf die betroffenen Personen Amtshilfe leistet (Ziff. 1 des Dispositivs). Ferner verfügte die ESTV, es seien der STA die von der Bank edierten Informationen, in welchen auch die F.\_\_\_\_\_ erscheine, zu übermitteln, wobei Informationen, welche nicht amtshilfefähig seien und nicht

ausgesondert werden könnten, von ihr – der ESTV – geschwärzt worden seien (Ziff. 2 des Dispositivs).

**D.**

Am 21. Februar 2022 erhoben die betroffenen Personen (nachfolgend: Beschwerdeführer 1 und Beschwerdeführerin 2 bzw. Beschwerdeführende) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 18. Januar 2022 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die Schlussverfügung der ESTV sei aufzuheben. Eventualiter seien keine Informationen betreffend die F.\_\_\_\_\_ (Ziff. 2 Dispositiv der Schlussverfügung und die in dieser Verfügung bezeichneten Enclosures 1, 2, 3, 7 und 9) zu übermitteln. Subeventualiter sei die Sache an die ESTV zwecks weiterer Abklärungen zurückzuweisen. Ferner beantragen die Beschwerdeführenden, dass ihnen im Rahmen des Gerichtsverfahrens keine Kosten aufzuerlegen seien und dass ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen sei.

Die Beschwerdeführenden begründen ihre Beschwerde im Wesentlichen damit, der ersuchende Staat habe die innerstaatlichen Auskunftsquellen nicht ausgeschöpft (Verletzung des Subsidiaritätsprinzips). Ferner seien die Kontounterlagen der F.\_\_\_\_\_ dem von der STA im Amtshilfeersuchen angegebenen Steuerzweck, nämlich die über die Konten der Beschwerdeführerin 2 erfolgten Transaktionen zu untersuchen und daraus Schlüsse für die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 zu ziehen, nicht dienlich (Verletzung der voraussichtlichen Erheblichkeit).

**E.**

In ihrer Vernehmlassung vom 14. April 2022 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**F.**

Mit Eingabe vom 20. Mai 2022 halten die Beschwerdeführenden vollumfänglich an den in der Beschwerde gestellten Anträgen fest.

**G.**

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten wird, sofern diese entscheidungswesentlich sind, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

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

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der STA gestützt auf das DBA CH-SE zugrunde, welches am 4. Oktober 2021 eingereicht wurde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-SE (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich dabei nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), soweit das Verwaltungsgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.2** Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und Abs. 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung der angefochtenen Schlussverfügung zu bejahen ist.

**1.3** Die Beschwerdeführenden sind als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen und Verfügungsadressaten im Sinne von Art. 48 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung, sodass sie zur Beschwerde berechtigt sind.

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

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden 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).

### **2.**

**2.1** Anlässlich der Unterzeichnung des DBA CH-SE am 7. Mai 1965 (Sachverhalt, Bst. A.a) wurde das zugehörige Protokoll (nachfolgend: Protokoll

zum DBA CH-SE) vereinbart, welches integrierenden Bestandteil des DBA CH-SE bildet. Die aktuell geltende und Art. 26 des OECD-Musterabkommens entsprechende Amtshilfeklausel von Art. 27 DBA CH-SE und die dazu vereinbarte Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-SE sind seit dem 5. August 2012 in Kraft (vgl. Art. XIII f. des Protokolls vom 28. Februar 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [AS 2012 4155 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). Diese Bestimmungen sind auf das streitbetreffene Amtshilfeersuchen vom 4. Oktober 2021, mit welchem Informationen vom 1. Januar 2016 bis 31. Dezember 2019 ersucht werden (Sachverhalt, Bst. A.a), anwendbar («Kalenderjahre [...], die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls [am 28. Februar 2011] folgenden Jahres beginnen», Art. XV Ziff. 2 Bst. d Änderungsprotokoll; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_716/2020 vom 18. Mai 2021]).

**2.2** In Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE sind die Angaben aufgeführt, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens zu liefern haben (Art. 6 Abs. 2 StAhiG ist aufgrund der in Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE statuierten Regelung nicht einschlägig, soweit er strengere Anforderungen aufstellt [Art. 1 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 142 II 218 E. 3.4, 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.1.3, A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 2.2]). Das vorliegende Amtshilfeersuchen enthält diese verlangten Angaben, was im Übrigen nicht in Frage gestellt wird. Im Folgenden ist auf die weiteren Voraussetzungen einzugehen, die erfüllt sein müssen, damit der STA Amtshilfe geleistet werden kann, und deren Vorliegen die Beschwerdeführenden bestreiten.

### **2.3.**

**2.3.1** Gemäss Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-SE besteht zwischen den Vertragsstaaten «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.» Dabei handelt es sich um das sogenannte Subsidiaritätsprinzip (vgl. dazu BGE 144 II 206 E. 3.3 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.1).

**2.3.2** Gemäss Art. 26 des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (SR 0.111) bindet ein rechtskräftiger Vertrag die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Daraus folgt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung für die Amtshilfe in Steuersachen, dass prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren Hinweisen). Angewandt auf das Subsidiaritätsprinzip bedeutet dies, dass kein Anlass besteht, 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, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BGer 2C\_716/2020 vom 18. Mai 2021 E. 2.2.3; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.2, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.5.2).

**2.3.3** Was beim innerstaatlichen Steuerverfahren unter den «üblichen Mitteln» (E. 2.3.1) zur Beschaffung der Informationen zu verstehen ist, wird im DBA CH-SE nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel durch den ersuchenden Staat verlangt wird (Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3, A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel nicht mehr als «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. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteile des BVGer A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6, A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3).

**2.3.4** Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips ist etwa eine Befragung der betroffenen Person nicht notwendig, bevor ein Amtshilfeersuchen gestellt wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-5648/2014 vom 12. Februar 2015 E. 7). Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11). Auch bei einer allfäll-

ligen Zusammenarbeit zwischen ersuchendem Staat und einer dort steuerpflichtigen Person im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens kann ein Amtshilfegesuch gestellt werden, um die Vollständigkeit sowie Glaubwürdigkeit der sich bereits im Besitz des ersuchenden Staates befindlichen Informationen zu überprüfen (Urteil des BVGer A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 4.2.3). Ferner kann einem ersuchenden Staat nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfegesuch gestellt worden ist (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.1; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3, A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.2.2).

**2.3.5** Allerdings darf mittels Amtshilfeersuchen die Last der Informationsbeschaffung nicht auf den ersuchten Staat abgewälzt werden, worauf die Bezeichnung *Subsidiaritätsprinzip* bereits hindeutet (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2, A-3320/2017 vom 15. August 2018 E. 3.3.3). Auch ist das Erfordernis der Ausschöpfung der innerstaatlichen Mittel im ersuchenden Staat etwa dann nicht erfüllt, wenn die Frist zur Einreichung der Steuererklärung für das betreffende Steuerjahr zum Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens noch nicht abgelaufen ist (Urteile des BGer 2C\_716/2020 vom 18. Mai 2021 E. 2.3 f., 2C\_703/2019 vom 16. November 2020 E. 6.4 f.; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2 und E. 3.1.3).

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Der Informationsaustausch ist durch die Art. 1 DBA CH-SE (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-SE (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt (vgl. auch Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.1).

**2.4.2** Gemäss Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-SE besteht Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung (in Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE) auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, 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.

**2.4.3** Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.2, je mit weiteren Hinweisen). 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 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E 4.3.3, A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E 2.3.3).

**2.4.4** Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E 2.3.4, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat 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. Es handelt sich dabei um eine Plausibilitätsprüfung (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinn des anwendbaren DBA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 146 II 150 E. 6.1.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3).

### 3.

**3.1** Im vorliegenden Fall machen die Beschwerdeführenden geltend, das Subsidiaritätsprinzip sei verletzt, da der ersuchende Staat die Möglichkeiten des innerstaatlichen Ermittlungsverfahrens nicht ausgeschöpft habe (vgl. E. 3.2). Zudem seien die Informationen, welche die F. \_\_\_\_\_ betreffen würden, voraussichtlich nicht erheblich, da diese nicht vom Amtshilfeersuchen gedeckt seien (vgl. dazu E. 3.3).

### 3.2

**3.2.1** Die Beschwerdeführenden machen zunächst geltend, das Subsidiaritätsprinzip sei hinsichtlich der ersuchten Informationen verletzt. Die bei der ESTV eingereichte Korrespondenz zwischen der STA und dem Beschwerdeführer 1 (Beschwerdebeilagen 5 – 8) zeige zweifelsfrei auf, dass die STA – ausser den Fragen zu den Konten der Beschwerdeführerin 2 bei der Bank – zu keinem Zeitpunkt Auskünfte zu weiteren Konten bei der Bank, an welchen der Beschwerdeführer 1 wirtschaftlich berechtigt oder zeichnungsberechtigt war, einverlangte. Gemäss den Beschwerdeführenden wäre es nicht mit unverhältnismässigen Aufwand verbunden gewesen, im Rahmen des innerstaatlichen Ermittlungsverfahrens Fragen zu weiteren Konten zu stellen. Im vorliegenden Fall sei damit das Subsidiaritätsprinzip zumindest betreffend Informationen zur F. \_\_\_\_\_ verletzt.

Ferner machen die Beschwerdeführenden geltend, die ESTV hätte der im Amtshilfeersuchen (Ziff. 17 Bst. d) abgegebenen Erklärung der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips auf Grundlage des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips nicht vertrauen dürfen. Die ESTV hätte elementare Verfahrensgrundsätze verletzt, indem sie der Erklärung der STA Glauben geschenkt habe, obschon die Korrespondenz zwischen der STA und dem Beschwerdeführer 1 diese – zumindest in Bezug auf Informationen zur F. \_\_\_\_\_ – als offensichtlich unzutreffend offenbare.

Eventualiter beantragen die Beschwerdeführenden, sei die Sache zur weiteren Abklärung an die ESTV zurückzuweisen. Dabei sei die ESTV zu verpflichten, von der STA unter Hinweis auf die vorgelegte Korrespondenz einen Beleg dafür einzufordern, dass Letztere – so wie sie behauptet – im innerstaatlichen Verfahren vom Beschwerdeführer 1 tatsächlich Informationen zu weiteren Konten bei der Bank, an welchen der Beschwerdeführer 1 wirtschaftlich berechtigt oder zeichnungsberechtigt war, einforderte.

**3.2.2** Die Vorinstanz hält im Wesentlichen entgegen, die STA habe mit dem Amtshilfeersuchen nicht das Subsidiaritätsprinzip verletzt, da die von den

Beschwerdeführenden eingereichte Korrespondenz zwischen dem Beschwerdeführer 1 und der STA keine Widersprüche zur Erklärung der STA, alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben, aufzuzeigen vermöge. Daher sei die ESTV aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips an den Sachverhalt gebunden, wie er im Ersuchen dargelegt werde.

**3.2.3** Grundsätzlich besteht aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.3.2) kein Anlass, an der Erklärung der STA zu zweifeln, wonach sie alle üblichen Mittel ausgeschöpft habe, um die notwendigen Informationen in Schweden zu beschaffen (vgl. E. 2.3.3). Der von den Beschwerdeführenden zu den Akten gereichte Schriftenwechsel zwischen dem Beschwerdeführer 1 und der STA (einschliesslich freie Übersetzungen ins Englische) ist nicht geeignet, um ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit dieser Erklärung zu begründen.

Aus dem eingereichten Schriftenwechsel zwischen dem Beschwerdeführer 1 und der STA – bestehend aus zwei Schreiben der STA und zwei Antwortschreiben des Beschwerdeführers 1 – ergibt sich vorderhand, dass beide Antwortschreiben jeweils nach Verstreichen der angesetzten Frist eingereicht wurden. Die Frist für das erste Antwortschreiben wurde durch die STA auf den 10. Juli 2020 gesetzt (Beschwerdebeilage 5); das Antwortschreiben des Beschwerdeführers 1 erfolgte jedoch erst am 14. August 2020 (Beschwerdebeilage 6). Die Frist für das zweite Antwortschreiben wurde durch die STA auf den 13. Januar 2021 gesetzt (Beschwerdebeilage 7); das Antwortschreiben des Beschwerdeführers 1 erfolgte hingegen erst am 15. Januar 2021 (Beschwerdebeilage 8). Zudem ist aus dem ersten Antwortschreiben an die STA ersichtlich, dass er Fragen der STA zu seiner Verbindung zur G. \_\_\_\_\_ Ltd zumindest in diesem Schreiben nicht beantwortet sowie angeforderte Dokumente nicht geliefert hat (s. Beschwerdebeilage 5 und 6, jeweils Ziff. 1). Damit lässt sich aus der Korrespondenz zwischen der STA und dem Beschwerdeführer 1 eine gewisse Zurückhaltung in der Kooperationsbereitschaft seitens des Letzteren gegenüber der STA feststellen.

Ferner rügen die Beschwerdeführenden, das Subsidiaritätsprinzip sei verletzt worden, indem es die STA im innerstaatlichen Verfahren unterlassen habe, den Beschwerdeführer 1 danach zu fragen, ob er bei weiteren Konten der Bank wirtschaftlich berechtigt oder zeichnungsberechtigt gewesen sei. Dieser Ansatz würde bedeuten, dass das Subsidiaritätsprinzip immer dann verletzt wäre, wenn es der ersuchende Staat im innerstaatlichen Verfahren unterliesse, eine steuerpflichtige Person explizit danach zu fragen,

ob weitere, mutmasslich undeklarierte Konten beständen. Dabei wird verkannt, dass es in erster Linie der steuerpflichtigen Person obliegt, bereits im Rahmen der Steuererklärung sämtliche relevanten Konten zu deklarieren. Eine zusätzliche Pflicht des besteuerten Staates, nach Ablauf der Frist zur Einreichung der Steuererklärung die steuerpflichtige Person zu fragen, ob tatsächlich sämtliche Konten deklariert worden seien oder noch weitere, mutmasslich undeklarierte Konten beständen, ergibt sich jedenfalls nicht aus dem Subsidiaritätsprinzip. Indes machen die Beschwerdeführenden nicht geltend, das Amtshilfeersuchen sei noch vor Ablauf der Frist zur Einreichung der Steuererklärung gestellt worden. Zudem muss dem ersuchenden Staat – im Hinblick auf die Erfüllung des Subsidiaritätsprinzips – nicht zugemutet werden, Informationen zu Konten zu verlangen, von deren Existenz er mutmasslich nichts weiss. Schliesslich besteht nach der bestehenden Rechtsprechung keine Fragepflicht seitens des ersuchenden Staates der zu besteuerten Person gegenüber, bevor ein Amtshilfeersuchen gestellt wird. Im Weiteren durfte die STA das vorliegende Amtshilfeersuchen auch stellen, um zu überprüfen, ob die erhaltenen Informationen der Beschwerdeführenden vollständig sind, ohne dass dabei das Subsidiaritätsprinzip verletzt würde (E. 2.3.4).

Somit vermögen die Beschwerdeführenden die Richtigkeit der Erklärung der STA betreffend die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips nicht in «ernsthafte Zweifel» (vgl. E. 2.3.2) zu ziehen. Damit erübrigt sich auch der eventualiter gestellte Antrag der Rückweisung an die Vorinstanz zur weiteren Abklärung.

### 3.3

**3.3.1** Zudem rügen die Beschwerdeführenden, die voraussichtliche Erheblichkeit sei bei den zu übermittelnden Kontounterlagen der F.\_\_\_\_\_ nicht gegeben, da sie dem von der STA angegebenen Steuerzweck, nämlich die über die Konten der Beschwerdeführerin 2 erfolgten Transaktionen zu untersuchen und daraus Schlüsse für die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 bzw. seiner beiden schwedischen Gesellschaften zu ziehen, nicht dienlich seien. Gemäss Amtshilfeersuchen benötige die STA die angeforderten Informationen, um festzustellen, welche Transaktionen auf und von den Bankkonten der Beschwerdeführerin 2 bei der Bank getätigt wurden und ob eine dieser Transaktionen steuerbares Einkommen des Beschwerdeführers 1 oder seiner schwedischen Gesellschaften D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ darstellt.

**3.3.2** Dem entgegnet die Vorinstanz im Wesentlichen, die Informationen betreffend die F.\_\_\_\_\_ seien zweifelsfrei geeignet, die Untersuchungen der STA zu nicht deklariertem Einkommen des Beschwerdeführers 1 zu fördern und insgesamt dessen Steuersituation zu erhellen. Demnach seien die Kontounterlagen der F.\_\_\_\_\_ entgegen der Behauptung der Beschwerdeführenden als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren.

**3.3.3** In Ziff. 11 des Amtshilfeersuchens hält die STA fest, der Steuerzweck sei die Steuerveranlagung («tax assessment»). Wie die Vorinstanz bereits vorgebracht hat, führt die STA zudem zum Hintergrund des Ersuchens («Other features [Background]», S. 2 f. Amtshilfeersuchen) u.a. auch zum Steuerzweck aus, dass sie das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers 1 und seiner schwedischen Gesellschaften untersuche («The Swedish Tax Agency is investigating the taxable income of A.\_\_\_\_\_ and his Swedish companies D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_»). Dabei seien die ersuchten Informationen relevant, um feststellen zu können, ob der Beschwerdeführer 1 oder eine seiner Gesellschaften über nicht deklariertes Einkommen verfügen würden, welches in Schweden zu versteuern wäre («The information is relevant for assessment of whether Mr. A.\_\_\_\_\_ and/or his companies have undeclared income and therefore should be taxed for this income in Sweden.»).

Weiter äussert sich die STA im Amtshilfeersuchen zu den Gründen der voraussichtlichen Erheblichkeit der angeforderten Informationen. Sie hält unter anderem fest, der Beschwerdeführer 1 unterliege in Schweden für sein weltweites Einkommen der unbeschränkten Steuerpflicht und dass er undeklariertes Einkommen, welches ihm oder einer seiner Gesellschaften zukomme, in Schweden versteuern müsse («Mr. A.\_\_\_\_\_ is unlimited tax liable in Sweden for his worldwide income. [...] Any undeclared income accruing to him or these companies should be taxed in Sweden», Ziff. 14 Amtshilfeersuchen). Vor diesem Hintergrund kann die Auffassung der Beschwerdeführenden (Rz. 27 f. Beschwerde) nicht geteilt werden, wonach mit dem Amtshilfeersuchen ausschliesslich Informationen erfragt werden sollen, welche Transaktionen auf den Konten der Beschwerdeführerin 2 betreffen, um daraus Schlüsse für die Besteuerung des Beschwerdeführers 1 oder seiner Gesellschaften zu ziehen.

Die zu übermittelnden Kontounterlagen der F.\_\_\_\_\_ belegen einerseits die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 1 im ersuchten Zeitraum an einem Konto lautend auf die F.\_\_\_\_\_ und andererseits Zah-

lungen dieser Gesellschaft an die Beschwerdeführerin 2. Vor diesem Hintergrund ist die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen betreffend die F.\_\_\_\_\_ gegeben, da die zu übermittelnden Informationen einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt aufweisen und eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass diese dazu geeignet sind, im ausländischen Steuerverfahren verwendet zu werden (vgl. E. 2.4.3 f.). Es gelingt den Beschwerdeführenden nicht aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den zu übermittelnden Informationen und der in Schweden durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich ist (vgl. E. 2.4.4).

**3.4** Zusammenfassend ist die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz im vorliegenden Fall gegeben. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzulegen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

**4.2** Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **5.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**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 (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)