



Abteilung I  
A-6079/2019

## Urteil vom 8. September 2021

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG, ...**,  
vertreten durch Konrad Moor, Rechtsanwalt,  
Bürgi Nägeli Rechtsanwälte,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-AT).

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

**A.a** Am 6. Mai 2019 stellte das «Central Liaison Office for International Cooperation» des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen (nachfolgend: CLO oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.916.31; im Folgenden: DBA CH-AT).

**A.b** Das CLO bezweckt mit den ersuchten Informationen eine korrekte Einkommensbesteuerung von X.\_\_\_\_\_, der in Österreich ansässig ist und dort im relevanten Besteuerungszeitraum 2013 bis 2018 Einkünfte aus zahnärztlicher Tätigkeit erzielt hat (nachfolgend auch: betroffene Person). Erfragt werden Informationen zur A.\_\_\_\_\_ AG, die ihren Sitz in der Schweiz hat, und zu deren Geschäftstätigkeit mit der betroffenen Person.

**A.c** Die ersuchende Behörde äussert den Verdacht, dass X.\_\_\_\_\_ in den Jahren 2013 bis 2018 in Österreich durch Einschaltung der Firma A.\_\_\_\_\_ AG (bei der es sich möglicherweise um eine Scheinfirma handle) Einkommensteuern hinterzogen habe. Diese Gesellschaft habe im Zusammenhang mit zahnärztlichen Leistungen, die von X.\_\_\_\_\_ erbracht wurden, direkt Rechnungen an österreichische Patienten gestellt. X.\_\_\_\_\_ habe durch die entsprechenden Umsatzverkürzungen die Bemessungsgrundlage für seine Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2013 bis 2018 wesentlich verkürzen können. Er bestelle nach eigenen Angaben bei der A.\_\_\_\_\_ AG Zahnprothesen und ähnliche Produkte. Die Patienten hätten den von der A.\_\_\_\_\_ AG in Rechnung gestellten Betrag bar an X.\_\_\_\_\_ geleistet. Letzterer habe diese Beträge dann auf ein Konto der A.\_\_\_\_\_ AG bezahlt, wobei bei ihm kein Aufwand in der Buchhaltung erscheine. Es könne daher sein, dass gar keine Rechnungen direkt an X.\_\_\_\_\_ ausgestellt wurden, sondern nur an die Patienten. Es sei daher wichtig zu wissen, welche Umsätze mit Österreich getätigt worden seien (Eingrenzungsmöglichkeit: Umsätze mit den Postleitzahlen [...] und [...]). Es sei zu vermuten, dass die betroffene Person die tatsächlichen Umsätze mit Patienten, die Rechnungen der A.\_\_\_\_\_ AG erhalten hatten, nicht oder nur unvollständig versteuert habe. Von X.\_\_\_\_\_ müssten jedenfalls Bestellungen über Produkte vorliegen.

**A.d** Ersucht wird namentlich um folgende allgemeine steuerliche Informationen bzw. Informationen zu den Geschäftsvorfällen und Zahlungen:

1. Ist die A. \_\_\_\_\_ AG ihren Finanzbehörden bekannt?
2. Falls die A. \_\_\_\_\_ AG Ihren Finanzbehörden bekannt ist, geben Sie bitte an, unter welcher Art von Anschrift die A. \_\_\_\_\_ AG registriert ist.
3. Ist die A. \_\_\_\_\_ AG wirtschaftlich tätig?
4. Worin besteht die Hauptgeschäftstätigkeit der A. \_\_\_\_\_ AG?
5. War die Firma A. \_\_\_\_\_ AG tatsächlich operativ tätig?
6. Wurde wirklich bei der A. \_\_\_\_\_ AG bestellt, und wenn ja, von X. \_\_\_\_\_ oder von anderen Personen?
7. Hat die A. \_\_\_\_\_ AG in den Jahren 2013 bis 2018 entsprechendes Personal angemeldet, um die Geschäftstätigkeit durchführen zu können?
8. Wurden die bestellten Produkte selbst hergestellt? Wenn nicht, wo wurden sie bestellt?
9. Wie erfolgte der Versand der bestellten Produkte?
10. Bitte übermitteln Sie uns Kopien aller relevanten Dokumente in diesem Bereich. Insbesondere:
  - a. Übermittlung aller Bestellvorgänge von X. \_\_\_\_\_ für 2013-2018 und die dazugehörigen Nachweise wie zum Beispiel E-Mails/Bestellaufträge etc.
  - b. Übermittlung aller Belege betreffend Zahlungen von X. \_\_\_\_\_ für die Jahre 2013-2018 mit den dazugehörigen Rechnungen.
  - c. Übermittlung aller Umsätze im Zusammenhang mit X. \_\_\_\_\_ für die Jahre 2013-2018 sowie aller gestellten Rechnungen.
  - d. Übermittlung aller Umsätze im Zusammenhang mit österreichischen Kunden von X. \_\_\_\_\_ für die Jahre 2013-2018, getrennt nach Jahr und Kunde.
11. Fanden die genannten Geschäftsvorfälle zwischen X. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ AG gemäss den Ihnen vorliegenden Informationen wirklich statt?
12. Auf welchen Konten wurden die genannten Geschäftsvorfälle in der Buchhaltung von X. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ AG erfasst?
13. Haben X. \_\_\_\_\_ und die A. \_\_\_\_\_ AG sonstige Geschäftsbeziehungen unterhalten, die nicht im Ersuchen erwähnt wurden?
14. Sind X. \_\_\_\_\_ und die A. \_\_\_\_\_ AG verbundene Parteien (z.B. nahestehende Personen)?

15. Bitte übermitteln Sie uns Kopien aller relevanten Dokumente in diesem Bereich.

16. Gibt es eine Vereinbarung zwischen X. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ AG?

17. Wie wurden die Rechnungen betreffend die Bestellvorgänge von X. \_\_\_\_\_ ausgestellt?

18. Wohin wurden diese Rechnungen versandt?

19. Bitte übermitteln Sie uns Kopien aller relevanten Dokumente in diesem Bereich.

#### **B.**

Am 16. Mai 2019 verlangte die ESTV vom Kantonalen Steueramt (...), ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 14 Tagen zu edieren. Dieser Aufforderung kam das kantonale Steueramt fristgerecht nach.

#### **C.**

Ebenfalls am 16. Mai 2019 ersuchte die ESTV die A. \_\_\_\_\_ AG, ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen sowie X. \_\_\_\_\_ über das laufende Amtshilfungsverfahren zu informieren und ihn aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2019 kam die A. \_\_\_\_\_ AG dem Editionsbegehren nach und nahm zum Amtshilfungsverfahren Stellung. Auf Nachfragen der ESTV reichte die A. \_\_\_\_\_ AG zwischen dem 3. Juli und 9. August 2019 weitere Informationen ein und beantwortete Rückfragen der ESTV zu bereits edierten Informationen.

#### **D.**

Am 22. August 2019 gewährte die ESTV der A. \_\_\_\_\_ AG und X. \_\_\_\_\_ mit separaten Schreiben das rechtliche Gehör bezüglich der beabsichtigten Informationsübermittlung und wies auf die Möglichkeit der Zustimmung zum vereinfachten Verfahren, der Akteneinsicht und der Stellungnahme innert zehn Kalendertagen hin.

Mit Stellungnahmen vom 12. September 2019, die innert erstreckter Frist eingereicht wurden, beantragten die A. \_\_\_\_\_ AG und die betroffene Person, es sei keine Amtshilfe zu leisten.

**E.**

Mit einer an die A. \_\_\_\_\_ AG adressierten Schlussverfügung vom 15. Oktober 2019 verfügte die ESTV, dass sie der ersuchenden Behörde Amtshilfe leiste (Dispositiv-Ziff. 1). Sie ordnete an, dass die bei der A. \_\_\_\_\_ AG und beim kantonalen Steueramt edierten Informationen zu übermitteln seien, namentlich die jeweiligen Antworten auf die Fragen des Ersuchens (Dispositiv-Ziff. 2). Weiter hielt die ESTV fest, dass Informationen, welche nicht amtshilfefähig seien und nicht ausgesondert werden können, geschwärzt worden seien. In Dispositiv-Ziff. 3 wies die ESTV sämtliche Anträge der A. \_\_\_\_\_ AG ab. In Dispositiv-Ziff. 4 wird festgehalten, dass die ESTV die ersuchende Behörde darauf aufmerksam machen werde, dass die zu übermittelnden Informationen gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-AT nur eingeschränkt und gemäss den Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürfen.

**F.**

Gegen diese Schlussverfügung lässt die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Beschwerdeführerin) am 15. November 2019 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erheben und beantragen, die Editionsverfügung vom 16. Mai 2019 sei aufzuheben, eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die ESTV zurückzuweisen (Ziff. 1 und 1.1 der Rechtsbegehren). Weiter sei die Schlussverfügung vom 15. Oktober 2019 aufzuheben, eventualiter die Sache zur Neuurteilung an die ESTV zurückzuweisen (Ziff. 2 und 2.1 der Rechtsbegehren). Subeventualiter seien die Unterlagen vollständig zu anonymisieren und insbesondere die Namen und Adressen von Patienten, Vertragspartnern und Mitarbeitern unkenntlich zu machen (Ziff. 2.2.1 der Rechtsbegehren). Ebenfalls subeventualiter (Ziff. 2.2.2 der Rechtsbegehren) dürften die zu übermittelnden Unterlagen und Informationen den von der ersuchenden Partei gesetzten Rahmen nicht übersteigen (keine unzulässige spontane Amtshilfe); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST) zulasten der ESTV.

Ebenfalls liess X. \_\_\_\_\_ mit separater Eingabe eine Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 15. Oktober 2019 erheben (rubriziert unter der Verfahrensnummer A-6074/2019).

**G.**

In ihrer Vernehmlassung vom 17. Januar 2020 beantragt die Vorinstanz, es seien die beiden Verfahren A-6079/2019 und A-6074/2019 zu vereinigen und es sei die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

**H.**

Mit innert erstreckter Frist eingereichter Stellungnahme vom 13. März 2020 spricht sich die Beschwerdeführerin gegen eine Verfahrensvereinigung aus. In materieller Hinsicht bekräftigt sie, dass sie bloss Informationsinhaberin sei und die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien. Entgegen der Annahme der Vorinstanz, mache sie – insbesondere was die Information der Patienten und die Schwärzung von Daten anbelange – keine Drittinteressen geltend, sondern handle in eigenem Interesse, womit sie betreffend diese Vorbringen beschwerdelegitimiert sei.

**I.**

Am 7. Mai 2020 reichte die Vorinstanz dem Gericht eine Sachverhaltsergänzung des CLO zum Ersuchen, datiert vom 15. April 2020, samt Beilagen ein (Belege über Einzahlungen der betroffenen Person an die A.\_\_\_\_\_ AG sowie Rechnungslisten und Jahresrechnungen der A.\_\_\_\_\_ AG). Die ersuchende Behörde erklärte darin, dass diese ergänzenden, aus der Betriebsprüfung erhaltenen Informationen, mit Blick auf die erzielten Umsätze Diskrepanzen zeigten und äusserte Zweifel an der Zuverlässigkeit der A.\_\_\_\_\_ AG als Auskunftsperson. Sie ersuchte daher die ESTV, Informationen, die von der A.\_\_\_\_\_ AG erteilt werden, nach Möglichkeit noch bei anderen Quellen zu verifizieren.

In ihrer Stellungnahme zur Ergänzung der ersuchenden Behörde hielt die Vorinstanz vollumfänglich an ihren Anträgen auf Verfahrensvereinigung und kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde fest. Sie führte aus, dass die ergänzend zum Amtshilfeersuchen eingereichten Unterlagen der ersuchenden Behörde nichts an der voraussichtlichen Erheblichkeit der vorgesehenen Informationsübermittlung ändern würde, zumal die zu übermittelnden Informationen immer noch der Abgleichung dienen könnten.

**J.**

Nachdem die Vorinstanz der beantragten Akteneinsicht in die ergänzend eingereichten Akten am 17. Juli 2020 zugestimmt hatte, liess die Beschwerdeführerin mit innert erstreckter Frist eingereichter Eingabe vom 18. September 2020 an ihren bisherigen Beschwerdeanträgen festhalten und beantragen, die ergänzend eingereichten Akten der ersuchenden Behörde seien aus dem Recht zu weisen. Die Übermittlung von Informationen an den ersuchenden Staat zwecks Abgleichung sei nicht zulässig. Weiter wehrte sie sich gegen die Unterstellung der ersuchenden Behörde, dass ihre Buchhaltung nicht zuverlässig sei.

**K.**

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2020 hielt die ESTV an ihren bisherigen Anträgen fest und nahm kurz zum Antrag, den Patienten sei vor der Übermittlung das rechtliche Gehör zu gewähren und zum Spezialitätsvorbehalt Stellung und verwies auf die jüngste Rechtsprechung.

**L.**

Mit Stellungnahme vom 2. November 2020 liess die Beschwerdeführerin erneut an ihren Anträgen festhalten.

Auf die detaillierten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des österreichischen CLO gestützt auf Art. 26 des DBA CH-AT zugrunde. Die Durchführung dieser Abkommensbestimmung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-AT – nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 StAhiG).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. VGG). Zusammen mit der Schlussverfügung anfechtbar ist auch jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung (Art. 19 Abs. 1 StAhiG), folglich auch die hier mitangefochtene Editionsverfügung. Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Die Beschwerdeführerin, die sich im vorinstanzlichen Verfahren der Übermittlung der bei ihr edierten und ihre eigene Geschäftstätigkeit betreffenden, ungeschwärzten Informationen widersetzt hat, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Inte-

resse an dessen Aufhebung sowie insbesondere daran, die korrekte Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG überprüfen zu lassen. Sie ist praxisgemäss beschwerdelegitimiert (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 506 E. 5; Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4 [nicht publiziert in BGE 147 II 13]; Urteil des BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 1.2 [vom BGer mit Urteil 2C\_820/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.3** Die Vorinstanz beantragt in prozessualer Hinsicht, das vorliegende Verfahren sei mit dem unter separater Geschäftsnummer (A-6074/2019) geführten Parallelverfahren betreffend die Beschwerde von X. \_\_\_\_\_ zu vereinigen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch und zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (statt vieler: Urteile des BVGer A-4876/2019 und A-4877/2019 vom 27. Oktober 2020 E. 1.1, A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.1.1).

In der angefochtenen Schlussverfügung vom 15. Oktober 2019 wird im Rubrum nur die Beschwerdeführerin (als beschwerdeberechtigte Person) genannt. Gleichentags erliess die Vorinstanz in gleicher Sache auch eine (zwischenzeitlich angefochtene) Schlussverfügung gegenüber X. \_\_\_\_\_ (als formell betroffene Person). Die separate Eröffnung von Schlussverfügungen an die in ein Amtshilfeverfahren involvierten Personen entspricht dem in Art. 17 Abs. 1 StAhiG vorgesehenen Vorgehen und liegt in allfälligen gegenseitigen Geheimhaltungsinteressen begründet (Urteil des BVGer A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 3.3). Zwar liegt den beiden Schlussverfügungen dasselbe Amtshilfeersuchen zugrunde und es stellen sich im Wesentlichen dieselben rechtlichen Fragen. Allerdings hat vorliegend weder der die Beschwerdeführerin noch die formell betroffene Person einer Verfahrensvereinigung zugestimmt. Erstere lehnte eine Verfahrensvereinigung ab, weil sie mit der formell betroffenen Person nicht identisch und ihre Interessen nicht gleichgerichtet seien. Dieser Einwand ist nachvollziehbar, zumal die Frage der Beziehungsnähe zwischen der formell betroffenen Person und der Beschwerdeführerin, die auch von verschiedenen Rechtsanwälten vertreten werden, im Amtshilfeverfahren gerade umstritten ist. Der Antrag der Vorinstanz auf Verfahrensvereinigung ist abzuweisen.

**1.4** Im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht können tatsächliche Noven vorgebracht werden und sind selbst verspätete Parteivorbringen zu

berücksichtigen, wenn sie ausschlaggebend erscheinen (vgl. Art. 32 Abs. 2 VwVG; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.204 und 2.206). Der prozessuale Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die vom CLO übermittelte Ergänzung des Amtshilfeersuchens samt Beilagen, die dem Gericht am 7. Mai 2020 von der Vorinstanz eingereicht wurde, als verspätet aus dem Recht zu weisen sei (vgl. Sachverhalt Bst. I und J), erweist sich damit als unbegründet.

**1.5** 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 Bst. a bis c VwVG).

## **2.**

**2.1** Gemäss der Amtshilfeklausel von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-AT tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses 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». Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-AT, wonach das Abkommen (nur) für in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässige Personen gilt, beschränkt. Zu den unter das Abkommen fallenden Steuern zählt namentlich die Einkommenssteuer in Österreich (vgl. Art. 2 DBA CH-AT, insbesondere Abs. 3 Ziff. 1 Bst. a).

Nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-AT sind die Absätze 1 und 2 – vorbehaltlich des hier nicht einschlägigen Art. 26 Abs. 5 DBA CH-AT – nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Sodann besteht auch keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre Public widerspräche (Bst. c).

**2.2** Im Zusammenhang mit Art. 26 DBA CH-AT ist sodann das zugehörige Schlussprotokoll (eingefügt durch Art. VIII des Protokolls vom 21. März 2006, von der Bundesversammlung genehmigt am 6. Oktober 2006 [AS 2007 1253 1251; BBl 2006 5155]; ebenfalls unter SR 0.672.916.31) zu beachten:

**2.2.1** Gemäss Ziff. 2 Bst. a des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit 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).

**2.2.1.1** Was unter den «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-AT nicht weiter definiert. Gemäss Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (statt vieler: Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5, A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1, A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1; vgl. ferner Urteil des BGer 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.1 ff.). 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. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.3.1). Allerdings muss der ersuchende Staat seine innerstaatlichen Mittel zumindest soweit in Anspruch nehmen, bis er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat (Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5, A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.1 und A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Das Subsidiaritätsprinzip soll vermeiden, dass auf den ersuchten Staat die Last überwältigt wird, Auskünfte zu erteilen, welche dem ersuchenden Staat nach innerstaatlichem Recht zugänglich sind (BGE 144 II 206 E. 3.3.1).

**2.2.1.2** Die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren, d.h. wenn ein Ersuchen gestellt wird, bevor die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen ist (Urteil des BGer 2C\_703/2019 vom 16. November 2020 E. 6.4 f.; Urteile des BVGer

A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.7.2, A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.2.1). Demgegenüber führt der Umstand, dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, 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 (Urteile des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1, A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5).

**2.2.2** Nach Ziff. 2 Bst. b des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT 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 gemäss dieser Bestimmung zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions»; sie sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern würden.

**2.2.2.1** 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 (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). 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 145 II 112 E. 2.2.1, 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 (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1).

**2.2.2.2** 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 (BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 mit Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne der Amtshilfeklausel seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 2.3.3).

**2.2.3** Gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einigkeit darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 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) den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit sie bekannt sind.

## **2.3**

**2.3.1** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 8.3.2; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 5. Aufl. 2019, S. 310 Rz. 293 Bst. a). Daher verlangt die

Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern sie muss nur (aber immerhin) hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.4, A-2540/2017 vom 7. September 2017 E. 4.2, A-2591/2017 vom 5. März 2019 E. 5.3.2.2).

**2.3.2** Nach dem so genannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3; Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.2.1). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.3, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2C\_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.4.2; Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.5).

## **2.4**

**2.4.1** Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, «wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen». 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; Urteile des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen).

**2.4.2** Nach dieser Ordnung bzw. der einschlägigen Rechtsprechung sind unter Umständen auch Personen (insbesondere Gesellschaften), deren

Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, als (materiell) betroffene Personen zu qualifizieren, nämlich dann, wenn die Informationen über diese Personen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 4.4.3 und 4.5, auch publiziert in: ASA 84 [2015/2016] S. 559 ff.; ferner: BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, das heisst, 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. 4.2.3 f.; ferner: BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; statt vieler: A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.4 mit Hinweisen).

**2.5** Der in Art. 26 Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-AT formulierte Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts (E. 2.1, zweiter Absatz) bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen in Bezug auf direkte Steuern bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123 bis 129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; vgl. BGE 142 II 69 E. 4; BVGE 2018 III/4 E. 3.2.1 mit weiteren Hinweisen, vgl. auch Art. 8 Abs. 1 StAHiG).

Eine Person, die vom Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen ist (wie z.B. ein Geschäftspartner der betroffenen Person), ist – sofern Einkommenssteuern Gegenstand des Amtshilfeersuchens bilden – rechtsprechungsgemäss dann nach Art. 126 DBG umfassend auskunftspflichtig, wenn die betreffenden Informationen ihre eigene Besteuerung beeinflussen könnten (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1; Urteile des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4, 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 7.4). Das Vorliegen einer solchen Konstellation wurde vom Bundesgericht unter anderem bei vermuteten verdeckten Gewinnausschüttungen und bei Steuerumgehungstatbeständen bejaht (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.4; Urteil des BGer 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 7.4; siehe zum Ganzen: Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.4.2.2).

**2.6** Wird die Anonymisierung von Daten zu einzelnen Personen verlangt, die in den zu übermittelnden Unterlagen enthalten sind, so ist nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bei jedem einzelnen Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, zu bezeichnen und im Einzelnen darzulegen, weshalb dieses im ausländischen

Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des BVerfG A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.4, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.2, A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.2.6).

**2.7** Gemäss jüngster bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist nicht von einer allgemeinen Informationspflicht gegenüber sämtlichen vom Amtshilfeersuchen betroffenen Drittpersonen, über die Informationen aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person übermittelt werden sollen, auszugehen. Die ESTV hat nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten evident ist (BGE 146 I 172 E. 7.2 f.; Urteil des BVerfG 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1 f.). Grundsätzlich seien die Dritten durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.3; Urteil des BVerfG 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1 f.).

### **3.**

Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin unter verschiedenen Titeln geltend, dass das Amtshilfeersuchen des CLO weder die formellen noch die materiellen Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe erfülle und entsprechend die vorgesehene Amtshilfeleistung unrechtmässig sei. Nachfolgend wird geprüft, ob das Amtshilfeersuchen den abkommensrechtlichen Vorgaben entspricht bzw. ob die Vorinstanz zu Recht auf das Ersuchen eingetreten ist (E. 3.1). Danach wird auf die Einwände der Beschwerdeführerin betreffend die Editionsverfügung bzw. die innerstaatliche Informationsbeschaffung eingegangen (E. 3.2). Anschliessend wird untersucht, ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (E. 3.3). In E. 3.4 und E. 3.5 werden die Frage der Verhältnismässigkeit der Übermittlung von Daten Dritter und die entsprechenden Anonymisierungsanträge behandelt. Abschliessend wird die Frage der Information von Dritten beantwortet (E. 3.6).

### **3.1**

**3.1.1** In Bezug auf die formellen Voraussetzungen des Amtshilfeersuchens ist zu Recht unbestritten, dass dieses die erforderliche Beschreibung der verlangten Informationen enthält, sowie die betroffene Zeitperiode und den Steuerzweck nennt (vgl. E. 2.2.3). Die Beschwerdeführerin beanstandet jedoch, dass die ersuchende Behörde sie und X. \_\_\_\_\_ nicht eindeutig als Informationsinhaberin bzw. betroffene Person gekennzeichnet habe (Beschwerde, Ziff. 2.1.2, 2.1.2.1 und 2.1.3.2).

Dieser Einwand ist unbehelflich. Aus dem Amtshilfeersuchen, konkret dem Abschnitt B1 und der Sachverhaltsbeschreibung in Abschnitt B3, ergibt sich klar, dass die Informationsbeschaffung der korrekten Besteuerung von X.\_\_\_\_\_ im ersuchenden Staat dient. X.\_\_\_\_\_ wird als steuerpflichtige Person im ersuchenden Staat mittels Name und Adresse identifiziert. Damit ist das Erfordernis der Identifikation der steuerpflichtigen Person gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (vorne E. 2.2.3) ohne Weiteres erfüllt. Auch wird deutlich, dass die A.\_\_\_\_\_ AG als Informationsinhaberin im ersuchten Staat angesehen wird, womit auch diesbezüglich die Erfordernisse gemäss Ziff. 2 Bst. c des Schlussprotokolls zum DBA CH-AT (E. 2.2.3) erfüllt sind. Damit hat die ersuchende Behörde bei der Stellung des Amtshilfebegehrens sämtliche abkommensrechtlich vorgeschriebenen Angaben geliefert. Der Vorwurf der fehlerhaften Darstellung der betroffenen Person bzw. Informationsinhaberin im Ersuchen ist unbegründet.

**3.1.2** Weiter ist zu untersuchen, ob das Subsidiaritätsprinzip eingehalten wurde (vorne E. 2.2.1). Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass die ersuchende Behörde entgegen ihrer Erklärung nicht alle üblichen Informationsquellen ausgeschöpft habe, um die erforderlichen Informationen einzuholen. Dies zeige sich namentlich daran, dass sie die Entsiegelung der im österreichischen Steuerstrafverfahren beschlagnahmten Akten nicht abgewartet habe. Zudem verfüge die ersuchende Behörde aufgrund ihres Zugangs zu den Akten und der Buchhaltung in den Zahnarztpraxen bereits über alle zur Besteuerung notwendigen Informationen (Beschwerde, Ziff. 2.1.2.2 und Ziff. 2.1.3.1, 2.1.3.4).

**3.1.2.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen wurde zum Zweck der korrekten Einkommenssteuerveranlagung gestellt. Die ersuchende Behörde hegt den Verdacht, dass X.\_\_\_\_\_ seine Umsätze aus zahnärztlicher Tätigkeit nicht vollständig deklariert habe und dass ihm auch gewisse Umsätze der A.\_\_\_\_\_ AG im Zusammenhang mit von ihm erbrachten Zahnbehandlungen steuerrechtlich zuzurechnen seien. Dass die von der A.\_\_\_\_\_ AG durch direkte Rechnungstellung an die Patienten erzielten Umsätze von X.\_\_\_\_\_ weder deklariert noch buchhalterisch erfasst wurden, wird von der Beschwerdeführerin als Tatsachenfeststellung nicht bestritten. Es erscheint daher wenig wahrscheinlich, dass die ersuchende Behörde im Rahmen des innerstaatlichen Verfahrens Zugang zu den vollständigen Belegen betreffend Umsätze der Beschwerdeführerin hätte erhalten können. Folglich kann der ersuchenden Behörde auch nicht angelastet werden, dass sie bestimmte Zwischenergebnisse im innerstaatlichen Verfahren gegen

X.\_\_\_\_\_ nicht abwartete, bevor sie ein Amtshilfeersuchen gestellt hat. Selbst wenn die ersuchende Behörde bereits über gewisse Informationen verfügen sollte, bleibt es ihr rechtsprechungsgemäss unbenommen, diese zwecks Abgleichung im Amtshilfeverfahren zu erfragen (vgl. Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 9.4.1; Urteil des BVerfG A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2; zu diesem sog. Verifikationszweck s. auch: E. 3.3.5).

**3.1.2.2** Hinzu kommt, dass der blosser Umstand, dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, rechtsprechungsgemäss nicht dazu führt, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf (E. 2.2.1.2). Mit anderen Worten stellen Zwangsmassnahmen – wie etwa eine Hausdurchsuchung – kein «übliches Mittel» dar, das zwingend vor der Einreichung eines Amtshilfeersuchens ergriffen werden müsste. Ebenso wenig kann dies für die Entsiegelung der – anlässlich einer Hausdurchsuchung sichergestellten – Akten gelten. Im Übrigen besteht vorliegend auch nach Massgabe des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips kein Anlass, an den Erklärungen des ersuchenden Staates, wonach das Subsidiaritätsprinzip gewahrt wurde, zu zweifeln (E. 2.3.2). Das Subsidiaritätsprinzip wurde nicht verletzt.

**3.1.3** Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Vorinstanz hätte auf das Ersuchen gemäss Art. 7 StAhiG nicht eintreten dürfen, weil die ersuchende Behörde Informationen über sie (anstatt über X.\_\_\_\_\_) verlangte (Beschwerde, Ziff. 2.1.3.2 in fine). Zudem handle es sich mit Blick auf die Daten zu österreichischen Patienten um ein faktisches Gruppenersuchen und insofern um eine unzulässige Beweisausforschung, eine sog. «fishing expedition» (Beschwerde, Ziff. 2.1.3.5).

**3.1.3.1** Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist die Leistung von Amtshilfe nicht auf Informationen über die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person (hier X.\_\_\_\_\_, vgl. schon E. 3.1.1) beschränkt. Vielmehr sind auch Informationen über Personen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, auszutauschen, wenn diese für die korrekte Besteuerung der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind (vorne E. 2.4.2), was später noch geprüft wird (E. 3.3).

**3.1.3.2** Gemäss den Ausführungen im Amtshilfeersuchen lässt sich vorliegend ein Zusammenhang zwischen der Besteuerung von X.\_\_\_\_\_ und den erfragten Informationen über die Beschwerdeführerin nicht von der

Hand weisen: Die ersuchende Behörde legt in ihrem Ersuchen nachvollziehbar dar, dass eine enge geschäftliche Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und X.\_\_\_\_\_ bestand. Weiter äussert sie den Verdacht, dass Letzterer mittels Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin Einkünfte verschleiert haben könnte. Von einer unzulässigen Beweisforschung, welche zu einem Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen führen müsste, kann bei dieser Ausgangslage nicht die Rede sein.

**3.1.3.3** Auch ein «faktisches Gruppensuchen» ist nicht zu erkennen. Die Annahme eines Gruppensuchens würde bedingen, dass die ersuchende Behörde mit dem Amtshilfeersuchen eine Prüfung der Steuersituation der Patienten bezweckt. Dem Amtshilfeersuchen kann solches jedoch nicht entnommen werden. Aus der Vermutung, wonach es sich bei der A.\_\_\_\_\_ AG um eine Scheinfirma handeln könnte, lässt sich nicht die Unterstellung der ersuchenden Behörde ableiten, dass die Patienten Steuern hinterzogen oder Rechnungen mit unversteuerten Geldern bezahlt hätten und ebenso wenig, dass die ersuchende Behörde in Wahrheit an die Daten der Patienten gelangen wollte. Es erschliesst sich dem Gericht auch nicht, inwiefern eine allfällige (mittels Zwischenschaltung der A.\_\_\_\_\_ AG erreichte) Umsatzminderung bei der betroffenen Person gleichzeitig die Einkommenssituation der Patienten tangieren könnte.

**3.1.4** Nach Ansicht der Beschwerdeführerin hätte die Vorinstanz auf das Amtshilfeersuchen auch deswegen nicht eintreten dürfen, weil ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vorliege (Art. 7 Bst. c StAhiG). Sie bringt sinngemäss vor, die ersuchende Behörde versuche mit dem Amtshilfeersuchen eigentlich einen strafrechtlichen Betrugsverdacht abzuklären. Abgesehen davon, dass der Vorwurf, sie sei eine Scheinfirma mit aller Deutlichkeit zurückzuweisen sei, habe die Übermittlung von Informationen zur Klärung eines Betrugsverdachts in einem Rechtshilfeverfahren zu erfolgen, in welchem strafprozessuale Garantien einzuhalten seien (Beschwerde, Ziff. 2.1.3.3).

Ein rechtsmissbräuchliches Vorgehen der ersuchenden Behörde liegt nicht vor. Grundsätzlich hat der ausländische Staat die Wahl, ob er den Amtshilfe- oder den Rechtshilfeweg beschreiten will, wobei die zuständigen Behörden bzw. Justizorgane zu prüfen haben, ob die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 137 II 128 E. 2.3.1 f.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.2 in fine). Auch wenn im vorliegenden Amtshilfeersuchen der Begriff der «Scheinfirma» verwendet wird, so geht aus dem Ersuchen doch unmissverständlich hervor, dass der

Zweck des Ersuchens in der korrekten Steuerveranlagung der betroffenen Person – gegebenenfalls durch Aufrechnung von zu Unrecht nicht deklarierten Einkünften – liegt. Es handelt sich also um einen Anwendungsfall der «Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern» im Sinne von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-AT. Folglich ist nicht zu beanstanden, dass die ersuchende Behörde den Amtshilfeweg eingeschlagen hat. Nicht entscheidend ist, ob ihr auch der Rechtshilfeweg offen gestanden hätte.

**3.1.5** Nach dem Dargelegten erfüllt das Amtshilfeersuchen des CLO die formellen Voraussetzungen und ist die Vorinstanz zu Recht darauf eingetreten.

**3.2** In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob die gegenüber der Beschwerdeführerin erlassene Editionsverfügung bzw. die vorliegend erfolgte Informationsbeschaffung rechtmässig war und ob insofern auch die Übermittlung zulässig ist. Insbesondere stellt sich mit Blick auf den in Art. 26 Abs. 3 DBA CH-AT enthaltenen Vorbehalt der Erhältlichkeit von Informationen nach innerstaatlichem Recht, der auch in Art. 8 Abs. 1 StAhiG zum Ausdruck kommt, die Frage, inwieweit die Beschwerdeführerin nach schweizerischem Recht zur Herausgabe von Informationen – auch unter dem Aspekt des Berufsgeheimnisses – verpflichtet war.

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang erneut geltend, es handle sich bei ihr um eine blosser Informationsinhaberinnen und Auskünfte über sie selbst seien nicht zu übermitteln (Beschwerde, Ziff. 2.1.5 und 2.2.2.1 in fine). Deren Mitwirkungspflicht beschränke sich gemäss den Art. 127 ff. DBG auf eine Bescheinigungspflicht hinsichtlich Bestand, Höhe und Sicherstellung von Forderungen bzw. über die beiderseitigen Ansprüche und Leistungen (Beschwerde, Ziff. 2.2.2.1 [Rz. 550] und 2.2.2.3.4). Die Vorinstanz geht derweil von einer umfassenden Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin nach Art. 126 DBG aus (Vernehmlassung, S. 5).

Entscheidend für den Umfang der innerstaatlichen Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ob die ersuchten Informationen geeignet sind, ihre eigene Besteuerungssituation zu beeinflussen, wobei bejahendenfalls von einer umfassenden Mitwirkungspflicht nach Art. 126 DBG auszugehen ist (vorne E. 2.5). Wie erwähnt, hegt die ersuchende Behörde den Verdacht, dass die betroffene Person mithilfe der Beschwerdeführerin die Bemessungsgrundlage für ihre

Einkommensbesteuerung verkürzt haben könnte. Eine allfällige Aufrechnung von bisher der Beschwerdeführerin zugeordneten Einkünften bei der betroffenen Person könnte die Steuersituation der Beschwerdeführerin beeinflussen. Folglich ist vorliegend nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz von einer umfassenden innerstaatlichen Mitwirkungspflicht gemäss Art. 126 DBG ausgegangen ist. Die Art. 127 ff. DBG sind nicht anwendbar.

**3.2.2** Die Beschwerdeführerin wendet ein, sowohl die Bestellscheine als auch die Patientenrechnungen enthielten sensible und besonders schützenswerte Daten über die Zahngesundheit der Patienten. Deren Beschaffung sei der Vorinstanz unter datenschutzrechtlichen Aspekten untersagt (Beschwerde, Ziff. 2.2.2.3.2 f.; Replik, Rz. 52 ff.).

Dieser Einwand ist unbegründet. Mit Art. 126 DBG und Art. 8 ff. StAhiG besteht vorliegend eine formell-gesetzliche Grundlage im Sinn von Art. 17 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) für die Edition von Unterlagen, die für die korrekte Besteuerung eines Steuerpflichtigen relevant sind. Weil das StAhiG sodann als *lex specialis* dem DSG grundsätzlich vorgeht (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.2; [angefochtenes] Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019 E. 4.6.2 mit weiteren Hinweisen), hindert die Berufung auf das DSG auch die Übermittlung der Daten an den ersuchenden Staat im Grundsatz nicht. In Bezug auf die Zulässigkeit der Informationsübermittlung ist somit vorliegend entscheidend, ob die Vorgaben von Art. 4 Abs. 3 StAhiG erfüllt sind (voraussetzliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen und Verhältnismässigkeit). Diese Fragen werden in E. 3.3 f. nachfolgend näher geprüft. Zudem ist davon auszugehen, dass in Österreich eine Gesetzgebung besteht, die einen angemessenen Schutz der Patientendaten gewährleistet, so dass der Informationsübermittlung auch Art. 6 Abs. 1 DSG nicht entgegen steht (vgl. zu dieser Thematik ferner: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.8).

**3.2.3** Im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Informationsbeschaffung stellt sich jedoch bezüglich der Patientendaten die Frage, ob die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin durch das Berufsgeheimnis eingeschränkt ist. Sie ist der Ansicht, dass das sowohl in Österreich als auch in der Schweiz geltende Zahnarztgeheimnis der Amtshilfeleistung entgegensteht (Beschwerde, Ziff. 2.3.4).

**3.2.3.1** Vorab ist festzuhalten, dass sowohl X. \_\_\_\_\_ als Zahnarzt und damit primärer Geheimnisträger als auch die Beschwerdeführerin als editionspflichtige Person von einer allfälligen Verletzung des Berufsgeheimnisses auch in eigenen Interessen betroffen wären, weshalb sie sich darauf berufen können und auf das Vorbringen einzutreten ist. Da sich die innerstaatliche Informationsbeschaffung in der Schweiz einzig nach schweizerischem Recht richtet, bleibt das im österreichischen bzw. europäischen Recht statuierte Berufsgeheimnis unbeachtlich.

**3.2.3.2** Im Gegensatz zum hier – wie erwähnt (E. 3.2.1) – nicht anwendbaren Art. 127 Abs. 2 DBG, enthält Art. 126 DBG keinen ausdrücklichen Vorbehalt des gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses. Dass dieser Vorbehalt letztlich nicht in Art. 126 DBG aufgenommen wurde, hat der Bundesrat in seiner damaligen Botschaft über die Steuerharmonisierung damit erklärt, es gebe «in eigener Sache kein den Steuerbehörden entgegenzuhaltendes Berufsgeheimnis» (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer [Botschaft über die Steuerharmonisierung], BBl 1983 III 1, S. 209). Diese gesetzgeberische Überlegung wird im Schrifttum kritisiert und es wird die Ansicht vertreten, das Berufsgeheimnis sei auch im Anwendungsbereich von Art. 126 DBG zu wahren (vgl. MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.]: Kommentar zur Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 126 N. 47 in fine). Davon geht offenbar auch die ESTV in ihrer direktsteuerlichen Verwaltungspraxis aus und sieht vor, dass der Geheimnisträger seine Bücher so führen müsse, dass die Steuerverwaltung Kontrollen durchführen kann, ohne dass das Berufsgeheimnis verletzt werde (dazu ausführlich: Kreisschreiben Nr. 19 Auskunfts-, Bescheinigungs- und Meldepflicht im DBG Ziff. 3b).

**3.2.3.3** Ohnehin kann sich die Beschwerdeführerin bzw. die betroffene Person – selbst bei Massgeblichkeit des strafrechtlich geschützten Berufsgeheimnisses gemäss Art. 321 StGB im Rahmen der innerstaatlichen Informationsbeschaffung nach Art 126 DBG – nicht mit Erfolg darauf berufen. Eine strafbare Verletzung des Berufsgeheimnisses wäre nämlich nur dann zu bejahen, wenn die Beschwerdeführerin, bei der die Informationen ediert wurden und die selbst offensichtlich nicht als Zahnärztin qualifiziert, die Eigenschaft einer *Hilfsperson* im Sinn von Art. 321 StGB erfüllen würde. Dies würde voraussetzen, dass sie unter der Aufsicht und Leitung des Zahnarztes tätig wurde (NIKLAUS OBERHOLZER, in: Niggli/Wiprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar, Strafrecht II, Art. 137 – 392 StGB, Jugendstrafgesetz, 4.

Aufl. 2019, Art. 321 N. 10; TRECHSEL/VEST, in: Trechsel/Pieth [Hrsg.], Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 321 N. 13). Anders etwa als bei Praxispersonal ist jedoch bei der Beschwerdeführerin als blosser Lieferantin von zahntechnischen Produkten und Vermieterin von Praxisräumen nicht ersichtlich, dass sie in einem derartigen Verhältnis zur betroffenen Person stand. Auch eine allfällige vertragliche Abrede zwischen ihr und der betroffenen Person über die Weitergabe von Patientendaten vermag an der fehlenden Hilfspersoneneigenschaft nichts zu ändern (vgl. OBERHOLZER, a.a.O., Art. 321 N. 11). Der Edition von Informationen bei der Beschwerdeführerin steht vorliegend das strafrechtlich geschützte Berufsgeheimnis gemäss Art. 321 StGB nicht entgegen. Folglich hindert der im Abkommen in Art. 26 Abs. 3 Bst. a bis c DBA CH-AT statuierte Vorbehalt der Erhältlichkeit von Informationen nach innerstaatlichem Recht bzw. des Berufsgeheimnisses auch die Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde nicht.

Dasselbe gilt in Bezug auf das von der Beschwerdeführerin angerufene Geschäftsgeheimnis im Zusammenhang mit der Übermittlung ihrer Jahresabschlüsse, Kontoblätter, Bestellscheine und Patientenrechnungen (Beschwerde, Ziff. 2.3.4). Gemäss Rechtsprechung fallen solche finanziellen Informationen regelmässig nicht unter den Begriff des Geschäftsgeheimnisses im Sinne der Amtshilfeklauseln, die – wie der hier anwendbare Art. 26 DBA CH-AT – auf dem internationalen Standard basieren (vgl. Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 7.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 10.2 mit Hinweisen). Überdies zeigt die Beschwerdeführerin auch nicht auf, inwiefern diese Informationen für sie von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit sein sollen und wie der unberechtigte Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden führen könnte.

**3.2.4** Die Beschwerdeführerin bemängelt im Zusammenhang mit der Informationsbeschaffung, dass die Vorinstanz keine Informationen beim «Mehrwertsteueramt» eingeholt habe, zumal gerade die Mehrwertsteuer ein klares Indiz für ein aktives Unternehmen sei. Insofern habe die Vorinstanz die Untersuchungsmaxime verletzt (Beschwerde, Ziff. 2.1.3.1).

Vorliegend hat die Vorinstanz sowohl Informationen bei der kantonalen Steuerverwaltung als auch bei der Beschwerdeführerin selbst eingeholt. Dieses Vorgehen ist vor dem Hintergrund, dass die ersuchende Behörde mit dem Amtshilfeersuchen eine korrekte *Einkommensbesteuerung* der betroffenen Person bezweckt, üblich und rechtsgenügend. Weitere Abklärun-

gen bei der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, sind für die Beantwortung des Ersuchens nicht im Sinne von Art. 12 StAhiG geradezu erforderlich, weshalb dem Editionsersuchen nicht stattzugeben ist. Das Vorgehen der Vorinstanz ist nicht zu beanstanden.

**3.2.5** Die gegenüber der Beschwerdeführerin erlassene Editionsverfügung bzw. die vorinstanzliche Informationsbeschaffung erweist sich als rechtmässig. Damit steht vorliegend auch der Vorbehalt der Erhältlichkeit der Informationen nach innerstaatlichem Recht bzw. der Vorbehalt des Berufsgeheimnisses gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. a bis c DBA CH-AT der Informationsübermittlung nicht entgegen. Die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen fallen auch nicht unter den Begriff des Geschäftsgeheimnisses im Sinne von Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-AT.

**3.3** Die Beschwerdeführerin beantragt die Aufhebung der Schlussverfügung mit der Begründung, die von der Vorinstanz zur Übermittlung vorgesehenen Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich im Sinne der Amtshilfeklausel, weil diese für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht relevant seien. Sie verwahrt sich in diesem Zusammenhang insbesondere gegen die Annahme der ersuchenden Behörde, dass es sich bei ihr um eine Scheinfirma handeln könnte und sie nicht operativ tätig sei (Beschwerde, Ziff. 2.2.2.2, 2.3.3 ff., 2.3.11.2 ff.).

**3.3.1** Wie bereits dargelegt, basiert das Amtshilfeersuchen auf der Feststellung der ersuchenden Behörde, wonach die Beschwerdeführerin den Patienten von X.\_\_\_\_\_ direkt Rechnung für zahntechnisches Material, welches von Letzterem bestellt und von ihm auch im Rahmen der zahnärztlichen Behandlung verarbeitet wurde, gestellt hat und dass dieser Vorgang in seiner Buchhaltung nicht abgebildet wurde. Sie hegt den Verdacht, dass X.\_\_\_\_\_ mithilfe der Beschwerdeführerin, bei der es sich möglicherweise um eine Scheinfirma handle, die Bemessungsgrundlage für seine Einkommensbesteuerung zu Unrecht verkürzt habe. Mithilfe der erfragten Informationen möchte die ersuchende Behörde klären, ob zwischen X.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin ein Näheverhältnis besteht bzw. ob die Beschwerdeführerin überhaupt existiert. Weiter möchte sie zwecks allfälliger Umsatzaufrechnung bei X.\_\_\_\_\_ eruieren, welche Umsätze die Beschwerdeführerin mit den Lieferungen von zahntechnischem Material an die Patienten von X.\_\_\_\_\_ erzielt hat.

Unter dem Aspekt der voraussichtlichen Erheblichkeit hat das Gericht zu prüfen, 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. Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (E. 2.2.2.1 f.).

**3.3.2** Die von der Vorinstanz *zur Übermittlung vorgesehenen Antworten* auf die im Amtshilfeersuchen gestellten Fragen weisen alle einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt auf und sollen Aufschluss darüber geben, ob zwischen der Beschwerdeführerin und X. \_\_\_\_\_ als betroffener Person ein Näheverhältnis besteht bzw. ob Erstere operativ tätig ist. Weiter wird in den Antworten auch die Geschäftsabwicklung zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person erläutert. Diese Informationen erweisen sich damit als voraussichtlich erheblich.

**3.3.3** Dasselbe gilt in Bezug auf die *zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen*: Die Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin erlauben eine Einschätzung über ihre wirtschaftliche Tätigkeit und Existenz. Die Bestellscheine/Aufträge der betroffenen Person wie auch die der Buchhaltung entnommenen Kontoblätter «Ertrag Technik» und die von der Beschwerdeführerin den Patienten gestellten Rechnungen für zahntechnische Leistungen, die im Zusammenhang mit Behandlungen der betroffenen Person stehen könnten, sind möglicherweise relevant für die Ermittlung eines allfällig der betroffenen Person zuzurechnenden Gesamtumsatzes.

Daran vermag auch der Einwand der Beschwerdeführerin nichts zu ändern, wonach die buchhalterische Erfassung ihrer Umsätze bei der betroffenen Person ohnehin zu einem Nullsummenspiel führen würde, da den Erträgen entsprechende Aufwände gegenüberstünden (vgl. Beschwerde, Ziff. 2.3.7.1; Replik, Rz. 17 ff. und Rz. 64). Es ist nicht Aufgabe des ersuchten Staates im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens zu beurteilen, ob die Aufrechnung bisher nicht berücksichtigter Umsätze bei der betroffenen Person letztlich in einer höheren Steuerbelastung resultiert oder nicht. Auch ist nicht im Amtshilfeverfahren zu klären, ob es sich bei den vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Bestellscheinen lediglich um eine für die Buchhaltung der betroffenen Person unerhebliche «Bedarfsmitteilung» handelt, wie die Beschwerdeführerin vorbringt (vgl. Beschwerde,

Ziff. 2.3.6). Immerhin ist dazu festzuhalten, dass ein Zusammenhang zwischen den ersuchten Bestellscheinen und den von der Beschwerdeführerin den Patienten gestellten Rechnungen nicht von der Hand zu weisen ist, so dass deren voraussichtliche Erheblichkeit zu bejahen ist. Es obliegt letztlich der ersuchenden Behörde im Rahmen des Erkenntnisverfahrens anhand der übermittelten Informationen zu klären, ob ihre Sachverhaltsannahmen zutreffen oder nicht. Auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 18. September 2020 (Rz. 28 ff.), mit welchen sie das «unrichtige Bild», das von ihr gezeichnet werde, korrigieren möchte, ist daher nicht näher einzugehen.

Was sodann die weiteren zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente betrifft, so geben diese Hinweise auf allfällige Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführerin mit Dritten, was wiederum für die Beurteilung eines Näheverhältnisses bzw. eines möglichen Steuerumgehungstatbestands von Bedeutung ist. Gleiches gilt für die zur Übermittlung vorgesehenen Verträge zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin, weshalb deren voraussichtliche Erheblichkeit zur Klärung der Steuersituation der betroffenen Person zu bejahen ist. Auch kann von einer spontanen Amtshilfe in Bezug auf [eine konkret benannte Unterlage] (Beschwerde, Ziff. 2.3.9) keine Rede sein, denn im Ersuchen wird die Übermittlung von Kopien sämtlicher relevanter Dokumente im Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen, Verbundenheit und Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person explizit verlangt (vorne Sachverhalt Bst. A.d.; Fragen 13-15, 16 und 19).

**3.3.4** Insgesamt erscheinen sämtliche zur Übermittlung vorgesehenen Informationen geeignet, im österreichischen Steuerverfahren betreffend die betroffene Person verwendet zu werden. Das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit ist damit erfüllt.

**3.3.5** An der voraussichtlichen Erheblichkeit der auszutauschenden Informationen ändert auch der Umstand nichts, dass die ersuchende Behörde – wie die von ihr ergänzend übermittelten Dokumente zeigen (vgl. Sachverhalt Bst. I; ferner E. 1.4) – zwischenzeitlich dennoch in Besitz von gewissen Unterlagen der Beschwerdeführerin, namentlich Jahresrechnungen und Rechnungslisten gelangt ist. Wie die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 7. Mai 2020 zu Recht vorbringt, sind Informationen auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (sog. Verifikationszweck; statt vieler: Urteil des BVGer

A-1781/2019 vom 4. November 2020 E. 3.4 in fine mit Hinweisen). Diese «Verifikation» obliegt dabei dem ersuchenden Staat. Unerheblich ist, dass der Informationsaustausch ursprünglich nicht zu Verifikationszwecken eingeleitet wurde. Indem die ersuchende Behörde der Vorinstanz anzeigte, dass sie in Besitz einzelner Unterlagen gelangt ist und diese als Ergänzung zum Amtshilfeersuchen einreichte, hat sie ihren Willen zur Fortsetzung des Amtshilfeverfahrens kundgetan. Es ist mangels gegenteiliger Äusserung der ersuchenden Behörde davon auszugehen, dass die erfragten Informationen für den ersuchenden Staat zur Klärung der Steuersituation der betroffenen Person nach wie vor voraussichtlich erheblich sind.

**3.4** Weiter ist zu prüfen, ob die von der Vorinstanz beabsichtigte Übermittlung der Patientendaten verhältnismässig und damit gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG zulässig ist. In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob die Daten gegebenenfalls zu anonymisieren sind, wie dies die Beschwerdeführerin im Rahmen ihres Subeventualantrags verlangt.

**3.4.1** Die Patientendaten sind vorliegend für die ersuchende Behörde insofern relevant und damit voraussichtlich erheblich, als sie ihr ermöglichen, von der Beschwerdeführerin erzielte Umsätze gegebenenfalls der betroffenen Person zuzuordnen. Die Schwärzung der Patientendaten könnte dies jedoch verunmöglichen und somit den Zweck der Amtshilfe vereiteln. Unter diesen Umständen vermögen die Interessen der Patienten am Schutz ihrer Daten das Interesse des ersuchenden Staats nicht zu überwiegen. Somit ist die Übermittlung von Daten Dritter gestützt auf Art. 4 Abs. 3 StAhiG und die Rechtsprechung zulässig (zum Ganzen: E. 2.4). Die von der Vorinstanz beabsichtigte Informationsübermittlung ohne Anonymisierung der Patientendaten erweist sich als verhältnis- und damit rechtmässig.

**3.4.2** Soweit die Beschwerdeführerin subeventualiter zudem beantragt, es seien – neben den Patientendaten – auch die Namen und Adressen von Vertragspartnern und Mitarbeitern zu anonymisieren, erfüllt ihre Begründung die von der Rechtsprechung verlangten hohen Anforderungen an die Substantiierungspflicht nicht (vgl. E. 2.6). Auf den Anonymisierungsantrag ist daher nicht einzutreten. Allerdings bietet das Spezialitätsprinzip und dessen persönliche Dimension den vorgenannten Drittpersonen Schutz (dazu nachfolgend: E. 4).

**3.5** Schliesslich beanstandet die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz die Patienten nicht über das Amtshilfeverfahren informiert habe. Gemäss jüngster bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine Informationspflicht

indessen nur dann zu bejahen, wenn die Beschwerdelegitimation aufgrund der Akten geradezu «evident» ist. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Zudem sind auch die Patienten – wie die anderen vorliegend involvierten Dritten (vgl. bereits E. 3.4.2) – durch das Spezialitätsprinzip (dazu nachfolgend: E. 4) vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt (vgl. zum Ganzen vorne: E. 2.7).

**3.6** Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **4.**

Die Vorinstanz hat in Ziff. 4 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung auf die Verwendungsbeschränkung der zu übermittelnden Informationen gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-AT hingewiesen. Mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach das Spezialitätsprinzip auch eine persönliche Dimension aufweist (vorne E. 2.4.3), ist es angezeigt, dass die ESTV die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen genauer über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert und Ziff. 4 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend präzisiert. Die Vorinstanz hat denn auch bereits selbst in Aussicht gestellt, den Spezialitätsvorbehalt entsprechend anzupassen (s. Stellungnahme ESTV vom 8. Oktober 2020, Rz. 4).

#### **5.**

**5.1** Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.-- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit 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 der Verfahrenskosten zu verwenden.

**5.2** Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

#### **6.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (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.**

Der prozessuale Antrag der Vorinstanz auf Vereinigung der Verfahren A-6079/2019 und A-6074/2019 wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**3.**

Die ESTV wird angewiesen, das CLO in ihrer Schlussverfügung zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-AT in Verfahren betreffend X. \_\_\_\_\_ verwendet werden dürfen.

**4.**

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

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**6.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr.[...]; Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Kathrin Abegglen Zogg

**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: