



## **Urteil vom 22. September 2021**

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch  
Thomas H. A. Verschuuren Kopfstein, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

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

Der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo; nachfolgend: BD oder ersuchende Behörde) ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) mit Schreiben vom 24. März 2020 bezüglich B. \_\_\_\_\_ für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 um diverse Informationen.

Der BD führt im Ersuchen aus, dass er bereits mittels Ersuchen vom 28. Januar 2016 Auskünfte über B. \_\_\_\_\_ in Bezug auf die schweizerischen Gesellschaften X. \_\_\_\_\_ SA und Y. \_\_\_\_\_ SA erbeten habe. Aus den am 9. Januar 2019 von der Schweiz übermittelten Auskünften gehe hervor, dass B. \_\_\_\_\_ der wirtschaftlich Letztbegünstigte der X. \_\_\_\_\_ SA sei. Er sei in den Niederlanden wohnhaft und unterliege dort der Steuerpflicht. Aufgrund der aus der Schweiz erhaltenen Unterlagen habe die niederländische Finanzverwaltung B. \_\_\_\_\_ um die Übermittlung von Auskünften gebeten. Bis jetzt habe er keine Auskünfte und/oder entsprechende Belege übermittelt. Der BD stelle das vorliegende Ersuchen zur Beantwortung von offenen Fragen für eine korrekte Besteuerung von B. \_\_\_\_\_ und zur Ergänzung des Ersuchens vom 28. Januar 2016.

Der BD ersucht namentlich um verschiedene Informationen betreffend die Gesellschaft X. \_\_\_\_\_ SA im Zusammenhang mit einer Forderung, dem Kontokorrent des Aktionärs, den transitorischen Aktiven und der Liquidation dieser Gesellschaft. Ausserdem erfragt der BD diverse Informationen im Zusammenhang mit dem Konto Nr. (...) bei der (...) (nachfolgend: Bank).

**B.**

Aufgrund des Ersuchens des BD forderte die ESTV die Bank, C. \_\_\_\_\_ (für die X. \_\_\_\_\_ SA), die Steuerverwaltung des Kantons (...) sowie (*den Kreditkartenanbieter*) mittels Editionsverfügungen vom 10. Juni 2020 und vom 14. Juli 2020 auf, verschiedene Unterlagen einzureichen und Informationen zu übermitteln. Die Beteiligten kamen diesen Aufforderungen fristgerecht nach.

**C.**

Mit Schreiben vom 5. August 2020 teilte die ESTV den Rechtsvertretern von B. \_\_\_\_\_ mit, dass sie Amtshilfe gewähren wolle, und setzte eine

Frist von zehn Tagen an, um das Einverständnis mitzuteilen oder zur vorgesehenen Amtshilfeleistung Stellung zu nehmen. Gleichzeitig gewährte sie Akteneinsicht.

**D.**

Mit Schreiben vom 18. September 2020 nahm B. \_\_\_\_\_ innert erstreckter Frist Stellung. Er machte u.a. geltend, die vorgesehene Amtshilfeleistung beinhalte Informationen über A. \_\_\_\_\_. Diese Informationen seien voraussichtlich nicht relevant.

**E.**

Mit Schreiben vom 19. November 2020 ging die ESTV teilweise auf die von B. \_\_\_\_\_ erhobenen Einwände ein. In Bezug auf A. \_\_\_\_\_ hielt die ESTV an ihrer Ansicht fest, dass die entsprechenden Informationen voraussichtlich relevant seien. Weiter wies sie die Rechtsvertreter darauf hin, dass sie ausschliesslich zur Interessenwahrung von B. \_\_\_\_\_ beauftragt wurden, weshalb sie zur Vertretung von Drittinteressen – ohne entsprechender Vollmacht – nicht ermächtigt seien.

**F.**

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2020 bekräftigte B. \_\_\_\_\_ seine Ausführungen und erklärte erneut, dass er einer Informationsübermittlung an die ersuchende Behörde nicht zustimme.

**G.**

Am 17. Dezember 2020 ersuchte der Rechtsvertreter von A. \_\_\_\_\_ die ESTV um Akteneinsicht. Diese wurde von der ESTV mit Schreiben vom 28. Januar 2021 gewährt, nachdem B. \_\_\_\_\_ seine Zustimmung erklärt hatte. Mit Schreiben vom 3. März 2021 liess sich A. \_\_\_\_\_ zur geplanten Amtshilfeleistung vernehmen. Sie machte im Wesentlichen geltend, die ersuchende Behörde habe nicht sämtliche innerstaatlichen Beschaffungsmöglichkeiten ausgeschöpft. Des Weiteren sei fraglich, ob das Amtshilfeersuchen überhaupt genügend substantiiert sei, weshalb eine unzulässige «fishing expedition» vorliegen würde. Ferner sei im Amtshilfeersuchen lediglich B. \_\_\_\_\_ als betroffene Person genannt, weshalb die geplante Lieferung von Informationen zu A. \_\_\_\_\_ einer spontanen Amtshilfeleistung gleichkommen würde. Letztere seien weder voraussichtlich erheblich noch im Einklang mit dem Spezialitätsprinzip. Schliesslich sei sie als materiell betroffene Person nicht über die geplante Amtshilfeleistung informiert worden.

**H.**

Am 6. April 2021 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegenüber B. \_\_\_\_\_ (gemäss Schlussverfügung: betroffene Person) und A. \_\_\_\_\_ (gemäss Schlussverfügung: beschwerdeberechtigte Person). In der Schlussverfügung wurde bestimmt, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe betreffend die betroffene Person geleistet wird (Dispositiv-Ziff. 1). In Dispositiv-Ziff. 2 wurden zunächst die Informationen genannt, welche an die ersuchende Behörde übermittelt werden sollen und in welchen auch Informationen zur beschwerdeberechtigten Person erscheinen. Weiter wurde erklärt, dass Informationen, welche nicht amtshilfefähig seien und nicht ausgesondert werden könnten, geschwärzt worden seien. In Dispositiv-Ziff. 3 wies die ESTV den Antrag auf Nichtübermittlung der Informationen ab. Ausserdem machte die ESTV die ersuchende Behörde sinngemäss auf das Spezialitätsprinzip und den Grundsatz der Geheimhaltung aufmerksam (Dispositiv-Ziff. 4).

**I.**

Gegen diese Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) liess A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 6. Mai 2021 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie lässt beantragen, die Schlussverfügung vom 6. April 2021 sei vollumfänglich aufzuheben und es sei auf das Amtshilfeersuchen vom 24. März 2020 nicht einzutreten (Beschwerdebegehren 1); eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen zwecks Einholung des Nachweises von der ersuchenden Behörde, dass sämtliche innerstaatlichen Beschaffungsmöglichkeiten ausgeschöpft wurden (Beschwerdebegehren 2); subeventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen und die Vorinstanz sei anzuhalten, die Übermittlung von Informationen, welche die Beschwerdeführerin betreffen oder welche voraussichtlich nicht erheblich sind, zu unterlassen, bzw. die Vorinstanz sei zu verpflichten, sämtliche Angaben zur Beschwerdeführerin zu schwärzen (Beschwerdebegehren 3); alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV.

**J.**

Mit Vernehmlassung vom 1. Juli 2021 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**K.**

Am 7. Mai 2021 liess B. \_\_\_\_\_ ebenfalls Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 6. April 2021 erheben. Mit Zwischenverfügung vom 12. Mai

2021 eröffnete das Bundesverwaltungsgericht ein separates Verfahren unter der Geschäfts-Nr. A-2177/2021.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Beschwerdeführerin und die Akten wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen eingegangen.*

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

#### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.963.61, nachfolgend: DBA CH-NL) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG).

**1.2** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des angefochtenen Entscheids gegeben ist. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

#### **1.3**

**1.3.1** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein

schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein solches Interesse im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich: BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip (vgl. dazu: E. 2.4.1) vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt seien, folge allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von Steueramtshilfe betreffend eine andere Person selber (direkt) betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung hätten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1 m.w.H. und 139 II 404 E. 11.1; Urteile des BVer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 1.3.1 und A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1).

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass sich eine allfällige Beschwerdelegitimation von Personen, welche von einem Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind (vgl. dazu: E. 2.1.1) in jedem Fall darauf beschränkt, Einwände betreffend die unredigierte Übermittlung ihrer Daten zu rügen (vgl. Urteil des BVer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Sie umfasst – mangels direkter Betroffenheit und entsprechendem schutzwürdigem Interesse – nicht die Berechtigung, gegen die Leistung der Amtshilfe an sich vorzugehen (vgl. in diesem Sinne: BGE 139 II 404 E. 11.1, in welcher erwogen wurde, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine natürliche oder juristische Person zu Rechtsmitteln legitimiert sei, wenn sie von der verlangten Rechtshilfemassnahme unmittelbar betroffen werde [vgl. dazu: E. 2.1]. Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in den erhobenen Unterlagen erwähnt würden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber von sichergestellten Dokumenten seien, sei die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen).

**1.3.2** Die Beschwerdeführerin ist vom Amtshilfeersuchen vom 24. März 2020 zwar nicht formell betroffen, jedoch kommen ihre Daten in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen vor und sollen unredigiert an die ersuchende Behörde übermittelt werden. Zudem ist sie Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung (vgl. Sachverhalt, Bst. H). Sie ist demnach – innerhalb der in E. 1.3.1 genannten Schranken – zur Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 6. April 2021 legitimiert (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.4.1 f., vgl. Urteile des BVer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1 f. und A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.1).

**1.3.3** Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteile des BVGer A-1507/2020 vom 17. August 2021 E. 1.3.3 und A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.2).

**1.4** Nach dem Gesagten ist auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde – unter Vorbehalt des in E. 1.3.3 Dargelegten – einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

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

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. 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 nur Personen geschützt werden, die schlichtweg 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»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Geneh-

migung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1 und 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C\_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1 und 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil A-4017/2020 E. 2.1.1).

**2.1.2** Betreffend die Tragweite der Verfahrensgarantien von Personen, die vom Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht direkt betroffen sind, deren Name im Verfahren aber erscheint, hat sich das Bundesgericht jüngst geäussert. Es hat festgehalten, dass die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten sei, die vom Verfahren der Amtshilfe nicht betroffenen Personen, deren Name aber in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheine, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgehe bzw. «evident» sei (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil 2C\_687/2019 E. 6.2 und 6.3.1). Gemäss Bundesgericht liefe es dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich sei (vgl. dazu: BGE 146 I 172 E. 6.2 und 7.3.1; Urteil 2C\_687/2019 E. 6.2 und 6.3.1). Zudem schütze das Spezialitätsprinzip Dritte vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat (BGE 147 II 13 E. 3.5; vgl. auch: E. 1.3.1 und E. 2.4.1). Entsprechend sei die Praxis der ESTV, welche die Parteieigenschaft jenen Personen zuerkenne, die sich bei ihr melden und um Schwärzung der sie betreffenden Auskünfte ersuchen, nicht zu beanstanden (BGE 146 I 172 E. 7.3.3). Daraus folge auch, dass eine im Einzelfall allenfalls falsche Entscheidung der Vorinstanz (über die Frage der Information von Drittbetroffenen) nicht die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung zur Folge habe (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.6; Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019



vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5).

## **2.2**

**2.2.1** Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1 m.H. und A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil A-4017/2020 E. 3.5.2). In letzterem Sinne ist Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusetzen oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.5 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

**2.2.2** Das Bundesgericht hat insbesondere die Namen von an Banktransaktionen beteiligten Dritten, da sie geeignet waren, den Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu ermitteln, als voraussichtlich erheblich qualifiziert und somit deren Ermittlung zugelassen (BGE 142 II 161 E. 4.6.2; vgl. auch: Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3). Dasselbe hat das Bundesgericht bezüglich der Namen von an einem Bankkonto einer Gesellschaft

wirtschaftlich Berechtigten entschieden, wenn ein genügend enger Zusammenhang zum Steuersachverhalt besteht und davon auszugehen ist, dass dessen Identität geeignet ist, letzteren weiter zu erhellen (Urteil 2C\_545/2019 E. 4.4; vgl. auch: Urteil 2C\_387/2016 E. 5.2 f., wobei das Bundesgericht im Sinne eines Spezialfalls nur die Namen der wirtschaftlich Berechtigten mit demselben Familiennamen wie der Steuerpflichtige als voraussichtlich erheblich qualifizierte).

**2.3** Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – 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, 142 II 218 E. 3.3 und 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5 und 128 II 407 E. 5.2.1).

## **2.4**

**2.4.1** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5 sowie 146 I 172 E. 7.1.3).

**2.4.2** Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 2.3) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8 und 107 Ib 264 E. 4b; Urteil

des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.7.2).

## **2.5**

**2.5.1** Gemäss dem Protokoll zum DBA CH-NL stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat (Ziff. XVII Bst. a des Protokolls zum DBA CH-NL; sog. Subsidiaritätsprinzip). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**2.5.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.3) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 2020 E. 2.5.2 m.w.H.).

Was unter dem Begriff der «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5, A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1 und A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (Urteil A-7164/2018 E. 2.5).

## **3.**

Die Beschwerdeführerin begründet ihr Beschwerdebegehren 1, wonach die angefochtene Schlussverfügung vollumfänglich aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen vom 24. März 2020 nicht einzutreten sei, zum einen mit einem Verstoss gegen das Subsidiaritätsprinzip und zum anderen mit einer Verletzung des rechtlichen Gehörs. Demnach ist im vorliegenden Fall zu prüfen, ob diese Rügen begründet sind.

### 3.1

Die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Rüge, die angefochtene Schlussverfügung verstosse gegen das Subsidiaritätsprinzip gemäss Ziff. XVII Bst. a des Protokolls zum DBA CH-NL, hat das Bundesverwaltungsgericht – auf Verlangen der formell betroffenen Person – bereits im Urteil A-2177/2021 vom 22. September 2021 eingehend geprüft und für unbegründet befunden. Es erwog insbesondere, dass der BD im Amtshilfeersuchen vom 24. März 2020 zugesichert habe, alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben. Grundsätzlich sei auf diese Zusicherung abzustellen (Urteil A-2177/2021 E. 4.1.3; vgl. auch: E. 2.5.2). Die ersuchende Behörde habe ihr Amtshilfeersuchen u.a. damit begründet, dass sie die formell betroffene Person mittels Schreiben vom 24. Januar 2020 gebeten habe, Auskünfte zu übermitteln. Die ersuchende Behörde habe zudem im Ersuchen selbst sowie in einem separaten Schreiben erklärt, dass die genannte Person bis jetzt keine Auskünfte und/oder entsprechende Belege übermittelt habe. Die formell betroffene Person vernachlässige das völkerrechtliche Vertrauensprinzip, wenn sie bloss vorbringe, dass keine Belege vorhanden wären, wonach sie der Anfrage der ersuchenden Behörde nicht nachgekommen sei (Urteil A-2177/2021 E. 4.1.3.1). Weiter hielt das Bundesverwaltungsgericht fest, dass es sich beim Schreiben vom 24. Januar 2020 bereits um die zweite Aufforderung seitens des BD gehandelt habe. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass die Erfolgsaussichten einer dritten Aufforderung von Anfang an sehr gering gewesen wären, weshalb eine solche dritte Aufforderung die erforderlichen «üblichen Mittel» übersteigen würden (Urteil A-2177/2021 E. 4.1.3.2; vgl. auch: E. 2.5.2). Schliesslich verwarf das Bundesverwaltungsgericht den Einwand der formell betroffenen Person, die Vorinstanz hätte aus dem Vorbehalt der ersuchenden Behörde gegen die vorgängige Information der betroffenen Person ableiten müssen, dass diese hinsichtlich des Subsidiaritätsprinzips nicht mit der gebotenen Sorgfalt vorgegangen sei. Es befand die Erklärung der ersuchenden Behörde, wonach dieser Vorbehalt im Zusammenhang mit dem drohenden Eintritt der Verjährung in gewissen Steuerperioden stehen würde, mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip als einleuchtend. Zudem seien Amtshilfeverfahren generell zügig durchzuführen (Urteil A-2177/2021 E. 4.1.3.3).

Da die Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Argumente ins Feld führt, die über die Vorbringen der formell betroffenen Person im Verfahren A-2177/2021 hinausgehen, kann vollumfänglich auf das oben Dargelegte verwiesen werden, weshalb sich weitere Ausführungen in dieser Hinsicht

erübrigen. Entsprechend ist ihre Rüge, wonach die angefochtene Schlussverfügung das Subsidiaritätsprinzip verletze, unbegründet. Somit verbleibt mit Blick auf das Beschwerdebegehren 1 zu prüfen, ob die Vorinstanz den Anspruch auf rechtliches Gehör missachtet hat (vgl. nachfolgend E. 3.2).

Bei diesem Ergebnis ist des Weiteren das Beschwerdebegehren 2, wonach die angefochtene Schlussverfügung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen sei zwecks Einholung des Nachweises von der ersuchenden Behörde, dass sämtliche innerstaatlichen Beschaffungsmöglichkeiten ausgeschöpft wurden, abzuweisen.

### **3.2**

**3.2.1** Des Weiteren rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, weil sie als materiell betroffene Person nicht von der Vorinstanz über das vorliegende Amtshilfeverfahren informiert worden sei. Da es sich nicht mehr um ein blosses Versehen handle, sei eine nachträgliche Heilung dieses Mangels nicht möglich.

**3.2.2** Die Vorinstanz bestreitet im Wesentlichen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Sie habe die Beschwerdeführerin, nachdem diese in eigenem Namen den Antrag eingereicht habe, dass ihre Angaben in den zur Übermittlung angedachten Unterlagen und Informationen nicht zu übermitteln seien, in das Amtshilfeverfahren miteinbezogen. Aus diesem Grund sei ihrem Vertreter auch vollständige Akteneinsicht gewährt sowie die angefochtene Schlussverfügung eröffnet worden.

### **3.2.3**

**3.2.3.1** Vorliegend ist aktenkundig, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführerin nicht direkt über das Amtshilfeverfahren informiert hat. Ungeachtet dessen hat diese vom vorinstanzlichen Verfahren und der geplanten Amtshilfeleistung erfahren. Aufgrund des familiären Verhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und der vom Amtshilfeersuchen formell betroffenen Person (E. 4.2.3.1) erscheint es wahrscheinlich, dass Letztere die Beschwerdeführerin informiert hat. Mangels Entscheiderheblichkeit kann dies aber offenbleiben. Relevant ist einzig der Umstand, dass die Beschwerdeführerin Kenntnis vom vorinstanzlichen Verfahren erlangt hat. In der Folge wurde sie von der Vorinstanz in das Amtshilfeverfahren einbezogen und es wurde ihr die Parteistellung eingeräumt. Ihr wurde vollständige Akteneinsicht gewährt und sie konnte sich zur geplanten Datenlieferung äussern. Diese Möglichkeit nahm sie mit der Stellungnahme vom 3. März 2021 ausführlich wahr. Weiter setzte sich die Vorinstanz in der angefochtenen

Schlussverfügung mit den in dieser Stellungnahme vorgebrachten Argumenten auseinander. Vor diesem Hintergrund ist keine Verletzung des rechtlichen Gehörs ersichtlich, zumal Sinn und Zweck der Informationspflicht gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG gerade darin besteht, dass die beschwerdeberechtigte Person am laufenden Verfahren teilnehmen und ihr rechtliches Gehör wahrnehmen kann (vgl. RÉBECCA DORASAMY, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, § 13 N. 68; vgl. auch: Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3, wonach der Informationsanspruch mit der Gewährung der Akteneinsicht eingelöst wird).

**3.2.3.2** Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass die Vorinstanz nicht alle Personen, welche gemäss den einschlägigen Bestimmungen beschwerdeberechtigt sein könnten, über ein Amtshilfeverfahren zu informieren hat (E. 2.1.2). Eine Informationspflicht besteht nur gegenüber jenen (Dritt-)Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die Vorinstanz aufgrund der Akten ausgehen muss bzw. deren Beschwerdeberechtigung evident ist.

Die geplante Datenlieferung beinhaltet Informationen und Unterlagen im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin, weil diese gemäss den von der Bank edierten Informationen im Zeitraum vom (...) die wirtschaftlich Berechtigte des betroffenen Bankkontos war. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung führt die blossе Stellung als (am Bankkonto) wirtschaftlich berechtigte Person nicht dazu, dass die Beschwerdeberechtigung aufgrund der Akten evident ist, insbesondere falls der Sachverhalt des Amtshilfeersuchens diese wirtschaftlich berechtigte Person nicht erwähnt und ihr Name erst in den edierten Kontoeröffnungsdokumenten auftaucht (Urteil 2C\_545/2019 E. 4.6). Dies trifft vorliegend auch auf die Beschwerdeführerin zu. Ihr Name tritt erstmals in den von der Bank edierten Unterlagen in Erscheinung. Deshalb ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz sie nicht über das vorliegende Amtshilfeverfahren informiert hat. Sie trägt sodann auch nicht substantiiert vor, inwiefern sie «evidenterweise» genügend betroffen gewesen ist und entsprechend hätte informiert werden müssen.

**3.2.4** Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die ESTV das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren nicht verletzt hat. Demnach ist das Beschwerdebegehren 1 abzuweisen.

#### **4.**

Es bleibt über das Beschwerdebegehren 3 zu entscheiden, in welchem die Beschwerdeführerin beantragt, die Vorinstanz sei anzuhalten, die Übermittlung von Informationen, welche sie betreffen oder welche voraussichtlich nicht erheblich sind, zu unterlassen, bzw. die Vorinstanz sei zu verpflichten, sämtliche Angaben zu ihr zu schwärzen. Demnach ist streitig und zu prüfen, ob die angefochtene Schlussverfügung das Spezialitätsprinzip verletzt (vgl. nachfolgend: E. 4.1) und ob die geplante Datenlieferung voraussichtlich nicht erhebliche Informationen beinhaltet (vgl. nachfolgend: E. 4.2).

#### **4.1**

**4.1.1** Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung des Spezialitätsprinzips geltend, da ihre Nennung als zeitweise wirtschaftlich Berechtigte möglicherweise zu nachteiligen Rechtsfolgen in den Niederlanden führen würden. Um sicherzustellen, dass das Spezialitätsprinzip hinsichtlich der Beschwerdeführerin nicht verletzt werde, seien sämtliche Hinweise auf sie zu löschen bzw. zu schwärzen.

**4.1.2** Die Vorinstanz entgegnet im Wesentlichen, dass die Beschwerdeführerin durch das Spezialitätsprinzip geschützt sei, welches auch eine persönliche Dimension aufweise.

**4.1.3** Wie bereits in E. 2.4.1 dargelegt, bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat.

Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin nicht die vom Amtshilfeersuchen formell betroffene Person (E. 1.3.2). Deshalb ist die Beschwerdeführerin rechtsprechungsgemäss durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt. Die Vorinstanz hat denn auch in der Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung ausdrücklich festgehalten, dass sie die Niederlande darauf hinweisen werde, dass die genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die formell betroffene Person und nur für den im Ersuchen vom 24. März 2020 genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann auch vorliegend als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch die Niederlande eingehalten wird (E. 2.4.2). Der von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Einwand, die ersuchende Behörde

könnte die genannten Informationen möglicherweise gegen sie verwenden, stellt eine blosser Behauptung dar, die keine ernsthaften Zweifel – im Sinne von E. 2.3 – an der Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch die Niederlande begründen kann. Entsprechend ist ihre diesbezügliche Rüge unbegründet.

## **4.2**

**4.2.1** Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, die geplante Amtshilfeleistung beinhalte voraussichtlich nicht erhebliche Informationen. Die von der Vorinstanz erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach der Name einer wirtschaftlich berechtigten Person unter gewissen Bedingungen voraussichtlich erheblich sein könne, sei in einer völlig anderen Konstellation ergangen und könne für den vorliegenden Fall nicht übernommen werden. Des Weiteren weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass sie weder am betroffenen Bankkonto bevollmächtigt noch an Banktransaktionen beteiligt war. Sie habe mithin gar keinen Einfluss auf das betroffene Bankkonto ausüben können. Deshalb würde die geplante Übermittlung von Informationen zu ihr nichts zur Eruiierung dieser Fragen oder allgemein zur Erhebung einer Steuerpflicht der formell betroffenen Person beitragen. Ferner bestreitet die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Berechtigung an der Gesellschaft X. \_\_\_\_\_ SA (und damit die wirtschaftliche Berechtigung am betroffenen Bankkonto). (...). Somit seien die von der Vorinstanz zur Übermittlung vorgesehenen Informationen in dieser Hinsicht falsch. Ebenso seien gewisse, sie betreffende Informationen in den Kontoeröffnungsunterlagen sowie in der Bankkundenkorrespondenz (konkret das Schreiben vom [...] und [*das Schreiben*] vom [...]) nicht voraussichtlich erheblich. Schliesslich folgert die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass sich das Ersuchen (insgesamt) bloss auf bestehende Informationen aus einem älteren Verfahren stütze, ohne dass die voraussichtliche Erheblichkeit aus diesem selbst ersichtlich wäre, dass im Ergebnis eine unzulässige «fishing expedition» vorliegen würde.

**4.2.2** Die Vorinstanz entgegnet, dass es vorliegend nicht um die wirtschaftliche Berechtigung an der Gesellschaft X. \_\_\_\_\_ SA, sondern zweifelslos um diejenige am betroffenen Bankkonto gehe. Dies könne klar dem Amtshilfeersuchen und dessen Systematik entnommen werden. Es sei zudem darauf hinzuweisen, dass sie im Antwortschreiben mit keinem Wort erwähnen werde, dass die Beschwerdeführerin während der fraglichen Zeit auch wirtschaftlich Berechtigte an der Gesellschaft X. \_\_\_\_\_ SA gewesen sei. Im Übrigen könne die Ansicht, dass (...), nicht geteilt werden. (...). Im Zusammenhang mit der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen zur



Beschwerdeführerin führt die Vorinstanz aus, die genannte Person sei im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Berechtigung am Bankkonto, für welches im Amtshilfeersuchen vom 24. März 2020 Informationen erfragt worden seien, relevant. In Bezug auf die genannte Person bestehe im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine vernünftige Möglichkeit, dass sich die entsprechenden Angaben als für die Erhellung der steuerlichen Situation der formell betroffenen Person erheblich erweisen könnten. Es spiele keine Rolle, ob die zur wirtschaftlichen Berechtigung eingesetzten Personen auch wirklich tätig gewesen seien und Transaktionen durchgeführt hätten. Würde man ihre Angaben bei einer Übermittlung weglassen, entstehe im fraglichen Zeitraum eine Lücke, was die Amtshilfe diesbezüglich wertlos machen würde. Schliesslich erscheine ihr Name nicht «rein zufällig» in den Bankunterlagen, da sie über eine gewisse Zeitspanne wirtschaftlich Berechtigte am betroffenen Bankkonto war.

#### **4.2.3**

**4.2.3.1** An dieser Stelle sei vorab daran erinnert, dass die Übermittlung von Informationen zur Beschwerdeführerin dann unzulässig ist, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der (formell) betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (E. 2.1.1).

Die Beschwerdeführerin war gemäss den von der Bank edierten Informationen im Zeitraum vom (...) die wirtschaftlich Berechtigte des betroffenen Bankkontos. Die ersuchende Behörde hat in der Frage 5 des Amtshilfeersuchens ausdrücklich die Identität der wirtschaftlich Berechtigten dieses Bankkontos erfragt. Demnach erachtet die ersuchende Behörde diese Information als voraussichtlich erheblich für die korrekte Besteuerung der formell betroffenen Person. In der Folge ist im Sinne einer Plausibilitätskontrolle (E. 2.2.1) zu überprüfen, ob tatsächlich ein genügend enger Zusammenhang besteht (E. 2.2.2):

Neben der formell betroffenen Person weisen die Bankunterlagen im «Formular A» lediglich die Beschwerdeführerin als weitere, wirtschaftlich berechtigte Person aus. In einem solch überschaubaren Rahmen kann nicht ausgeschlossen werden, dass ihre Identität für die Klärung der steuerlichen Situation der formell betroffenen Person voraussichtlich erheblich ist, zumal es sich bei der Beschwerdeführerin um eine nahestehende Person

handeln könnte, die lediglich zur Verschleierung der effektiven wirtschaftlichen Berechtigung dient (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 6.4.3; vgl. auch: BGE 147 II 116 E. 5.4.2, in welcher das Bundesgericht die Einsetzung einer Drittperson als übliches Vorgehen zur Verschleierung der Existenz von oder der Berechtigung an Vermögenswerten bezeichnet hat). Des Weiteren weist sie eine familiäre Verbindung zur formell betroffenen Person auf, (...). (...) (vgl. Urteil A-2177/2021 E. 4.3.1.3). Gerade weil die Beschwerdeführerin und die formell betroffene Person nahestehend sind, ist die Identität der Beschwerdeführerin für die ersuchende Behörde *erst recht* voraussichtlich erheblich, weil diese andernfalls gar nicht beurteilen kann, ob die im Zeitraum vom (...) wirtschaftlich berechtigte Person des betroffenen Bankkontos und die formell betroffene Person tatsächlich nahestehend sind (vgl. Urteil des BVGer A-1414/2015 vom 31. März 2016 E. 6.2.4; vgl. zu familiären Verbindungen [...] als hinreichend enger Zusammenhang: Urteil 2C\_703/2020 E. 6.4.3.1). Jedenfalls ist evident, dass die Beschwerdeführerin nicht zufällig als wirtschaftlich Berechtigte des betroffenen Bankkontos fungierte. Demnach ist davon auszugehen, dass ihre Identität geeignet ist, den Steuersachverhalt der formell betroffenen Person weiter zu erhellen. Insofern ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – auch das sie betreffende «Formular A» inkl. Passkopie voraussichtlich erheblich und damit ungeschwärzt zu übermitteln.

**4.2.3.2** Was die Beschwerdeführerin gegen den vorhin gezogenen Schluss (E. 4.2.3.1) vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

Zwar ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, wenn sie ausführt, dass der Name einer wirtschaftlich berechtigten Person (nur) unter gewissen Bedingungen voraussichtlich erheblich sein kann. Das Bundesgericht verlangt denn auch, dass einerseits ein «genügend enger Zusammenhalt zum Steuersachverhalt [der formell betroffenen Person] besteht» und dass andererseits «davon auszugehen ist, dass deren Identität geeignet ist, letzteren weiter zu erhellen» (E. 2.2.2). Allerdings verkennt die Beschwerdeführerin den Anwendungsbereich dieser Rechtsprechung, wenn sie diese nur auf die dort zu beurteilende Fallkonstellation anwenden will. Vielmehr ist nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts davon auszugehen, dass das Bundesgericht einen allgemeinen Grundsatz aufstellen wollte, welcher auf sämtliche Fallkonstellationen mit (an Bankkonti) wirtschaftlich berechtigten Personen, die nicht die formell betroffene Person sind, – und damit auch auf die vorliegende Fallkonstellation – anwendbar ist. Dass vorliegend die vom Bundesgericht aufgestellten Bedingungen auch erfüllt

sind, wurde bereits eingehend dargelegt (E. 4.2.3.1), weshalb sich weitere Ausführungen in dieser Hinsicht erübrigen.

Soweit die Beschwerdeführerin die wirtschaftliche Berechtigung an der Gesellschaft X.\_\_\_\_\_ SA und damit die wirtschaftliche Berechtigung am betroffenen Bankkonto bestreitet, ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass in den von der Bank edierten Unterlagen ein «Formular A» zu finden ist, welches ihre wirtschaftliche Berechtigung am betroffenen Bankkonto im Zeitraum vom (...) belegt. (*Das*) ebenfalls in diesen Unterlagen zu findende (*Schreiben*) vom (...) vermag nichts daran zu ändern. Zum einen handelt es sich bei der Frage, ob (*dieses Schreiben*) die wirtschaftliche Berechtigung der Beschwerdeführerin am betroffenen Bankkonto aufheben lässt, um eine materielle Frage. Solche Fragen sind gegebenenfalls von den Steuerbehörden des ersuchenden Staates zu entscheiden und müssen nicht von den Schweizer Behörden im Rahmen der Amtshilfe behandelt werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_274/2016 vom 7. April 2016 E. 4.3). Zum anderen geben die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen in tatsächlicher Hinsicht korrekt wieder, dass die Beschwerdeführerin als wirtschaftlich Berechtigte des betroffenen Bankkontos in Erscheinung getreten ist, auch wenn sich die Eigenschaft als wirtschaftlich Berechtigte nachträglich materiellrechtlich als unzutreffend erweisen sollte (vgl. zu dieser Argumentation hinsichtlich der Aktionärseigenschaft: Urteile des BGer 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5 und 1C\_516/2013 vom 22. Januar 2014 E. 2.6.2).

Da sich die voraussichtliche Erheblichkeit der Identität der Beschwerdeführerin bereits im Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Berechtigung am betroffenen Bankkonto ergibt, ist unerheblich, dass sie weder am Bankkonto bevollmächtigt noch an Banktransaktionen beteiligt war. Ebenso unerheblich ist, dass sie angeblich keinen Einfluss auf das betroffene Bankkonto ausüben konnte.

**4.2.3.3** Hinsichtlich der Rüge der Beschwerdeführerin, das Schreiben vom (...) sowie (*das Schreiben*) vom (...) seien nicht voraussichtlich erheblich, ist ihr Folgendes zu entgegnen:

Das Schreiben vom (...) wurde von C.\_\_\_\_\_ für die Gesellschaft X.\_\_\_\_\_ SA zuhanden der Bank als Beilage zu einem anderen Schreiben (datierend vom [...]) eingereicht. Somit ist das Schreiben vom (...) ein Teil der Bankkundenkorrespondenz zwischen der Bank und der Gesellschaft X.\_\_\_\_\_ SA. Vor diesem Hintergrund ist das entsprechende

Schreiben auch vom Amtshilfeersuchen abgedeckt. Das Schreiben vom (...) stellt – soweit ersichtlich – eine von der Bank angeforderte Bestätigung des Steuerberaters über das (Steuer-)Domizil der Beschwerdeführerin dar. In Anbetracht des Umstands, dass die Beschwerdeführerin zeitweise wirtschaftlich Berechtigte am betroffenen Bankkonto war (E. 4.2.3.1 f.), ist das Schreiben vom (...) als Konkretisierung der Angaben der am Bankkonto wirtschaftlich berechtigten Person zu betrachten. Diese können ohne Weiteres für die korrekte Besteuerung der formell betroffenen Person voraussichtlich erheblich sein (zum Beispiel zur Überprüfung, ob es sich bei der Beschwerdeführerin um eine nahestehende Person handeln könnte, die lediglich zur Verschleierung der effektiven wirtschaftlichen Berechtigung dient [E. 4.2.3.1]).

Das Gleiche trifft im Ergebnis auf (*das Schreiben*) vom (...) zu. Auch (*dieses*) wurde als Beilage zu einem Schreiben (datierend vom [...]) von C.\_\_\_\_\_ für die Gesellschaft X.\_\_\_\_\_ SA zuhanden der Bank eingereicht und ist demnach als Bankkundenkorrespondenz vom Amtshilfeersuchen abgedeckt. Hier ergibt sich die voraussichtliche Erheblichkeit in der Tatsache, dass (*dieses Schreiben*) es der ersuchenden Behörde ermöglichen kann, die effektive wirtschaftliche Berechtigung am betroffenen Bankkonto in der fraglichen Zeitperiode zu ermitteln.

**4.2.4** Soweit das Beschwerdebegehren 3 voraussichtlich nicht erhebliche Informationen beschlägt, die *nicht* im Zusammenhang mit der Beschwerdeführerin stehen, ist auf dieses mangels Beschwerdelegitimation nicht einzutreten (E. 1.3.1 und 1.3.3). Vor diesem Hintergrund erübrigen sich im vorliegenden Fall Ausführungen zur voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen.

**4.2.5** Schliesslich erweist sich die Schlussfolgerung der Beschwerdeführerin, dass im Ergebnis eine «fishing expedition» vorliegen würde, weil sich das Ersuchen (insgesamt) bloss auf bestehende Informationen aus einem älteren Verfahren stütze, ohne dass die voraussichtliche Erheblichkeit aus diesem selbst ersichtlich wäre, als unzutreffend. Der BD führt im Amtshilfeersuchen vom 24. März 2020 aus, dass die formell betroffene Person die wirtschaftlich Letztbegünstigte an der X.\_\_\_\_\_ SA sei. Ebenso ist ersichtlich, dass der BD das betroffene Bankkonto mit der X.\_\_\_\_\_ SA und damit mit der formell betroffenen Person in Verbindung bringt (vgl. Frage 7 des Amtshilfeersuchens). Somit besteht zweifelsohne ein Zusammenhang zwischen den erfragten Informationen und der steuerlichen Situation der

formell betroffenen Person in den Niederlanden. Von einer «fishing expedition» kann – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin – keine Rede sein (vgl. auch: Urteil A-2177/2021 E. 4.3.4.3).

**4.3** Nach dem Gesagten ist das Beschwerdebegehren 3 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Demnach erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **5.**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.– festzulegen (vgl. 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 in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **6.**

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 Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Susanne Raas

**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: