



Urteil vom 2. November 2022

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____ Foundation,
4. **D.** _____ SA,
5. **E.** _____ Foundation,
alle vertreten durch Dr. iur. Mischa Kissling, Rechtsanwalt,
Klein Rechtsanwälte AG,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-CA).

Sachverhalt:**A.**

Am 13. Juli 2021 gelangte die Canada Revenue Agency (nachfolgend: CRA) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) und ersuchte in einem Amtshilfeersuchen gestützt auf Art. 25 des Abkommens vom 5. Mai 1997 zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-CA; SR 0.672.923.21) um Amtshilfe für A. _____ (nachfolgend: betroffene Person 1) und B. _____ (nachfolgend: betroffene Person 2). Die CRA hat folgende Bankkonten identifiziert, bei denen sie von einer wirtschaftlichen Berechtigung von A. _____ ausgeht: Nr. [...], lautend auf C. _____ Foundation (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 1) und Nr. [...], lautend auf D. _____ SA (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 2). Im Weiteren hat sie folgendes Bankkonto identifiziert, das mit A. _____ verbunden sei: Nr. (...), lautend auf E. _____ Foundation (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 3). Die Amtshilfe wurde ersucht für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis heute («January 1, 2012 to present»). Als Informationsinhaberin wurde die Bank F. _____ (nachfolgend: Bank) mit Sitz in der Schweiz genannt.

Die CRA begründete das Amtshilfeersuchen im Wesentlichen damit, dass die kanadische Steuerverwaltung bei den betroffenen Personen eine Steuerprüfung durchführe.

Die CRA ersucht die ESTV hinsichtlich der genannten Personen unter Angabe der identifizierten Konti im Wesentlichen um die folgenden Informationen:

1. Copies of bank statements for all accounts identified, including copies of any cancelled cheques, deposit slips, wire transfers, transfers between accounts, or other documentation supporting the transactions in the statements;
2. Copies of account opening documents and signatory cards for all accounts identified;
3. Copies of «Know Your Client» documentation with respect to all accounts identified;

4. Copies of the correspondence files, loan applications, email communications, fax communications, or other documentation associated with the entities or individuals holding the accounts identified;
5. Copies of credit card statements for all accounts in the name of the taxpayers, or held jointly with or any entity known to be connected or associated with them, or confirmation that none exist;
6. Support for any payments made on credit card accounts for the statements provided under (5) above, in any instance where the payment came from accounts other than those for which statements were provided under (1) above.

B.

Mit der Editionsverfügung vom 27. Juli 2021 forderte die ESTV die Bank auf, die ersuchten Informationen einzureichen sowie allfällige im Ausland ansässige Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

C.

Mit dem Schreiben vom 16. August 2021 kam die Bank der Aufforderung der ESTV nach.

D.

Die ESTV gewährte dem Rechtsvertreter der betroffenen Personen 1 und 2 sowie der beschwerdeberechtigten Personen 1 bis 3 mit dem Schreiben vom 8. Oktober 2021 Akteneinsicht (jedoch ohne «cover letter» zum Ersuchen) und setzte eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme an. Im Schreiben vom 8. Oktober 2021 führte die ESTV zusätzlich den wesentlichen Inhalt des «cover letter» aus.

E.

Der Rechtsvertreter der betroffenen Personen 1 und 2 sowie der beschwerdeberechtigten Personen 1 bis 3 reichte am 1. November 2021 eine Stellungnahme ein.

F.

Mit der Schlussverfügung vom 25. November 2021 kam die ESTV zusammenfassend zum Schluss, dass die Voraussetzungen zur Leistung der

Amtshilfe in Bezug auf die von der CRA erfragten Bankinformationen erfüllt sind.

G.

Am 23. Dezember 2021 erhoben die betroffenen Personen 1 und 2 sowie die beschwerdeberechtigten Personen 1 bis 3 (nachfolgend: Beschwerdeführende) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen im Wesentlichen, die Schlussverfügung der ESTV vom 25. November 2021 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse vollumfänglich aufzuheben. Eventualiter beantragen sie zudem die Aussonderung bzw. Schwärzung der «Details to Statement» und verlangen Einsicht in das Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen (sog. «cover letter»).

H.

Mit der Eingabe vom 25. Februar 2022 verzichtet die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

I.

Mit dem Schreiben vom 11. März 2022 reichen die Beschwerdeführenden eine Replik ein.

J.

Mit der Eingabe vom 25. März 2022 hält die Vorinstanz am Verzicht der Einreichung einer Vernehmlassung fest.

K.

Mit dem Schreiben vom 8. April 2022 reichen die Beschwerdeführenden eine Stellungnahme ein.

L.

Mit der Zwischenverfügung vom 11. April 2022 verlangt das Bundesverwaltungsgericht von der Vorinstanz die Einreichung des Begleitschreibens zum Amtshilfeersuchen (sog. «cover letter»).

M.

Mit Schreiben vom 22. April 2022 reicht die Vorinstanz den «cover letter» mit dem Hinweis «vertraulich» ein.

Auf die Parteivorbringen und die eingereichten Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für das vorliegende Urteil entscheidungswesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zuständig (Art. 19 Abs. 1 und 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiG, SR 651.1] i.V.m. Art. 31 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]).

1.2 Das Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Die Beschwerdeführenden sind zur Erhebung der Beschwerde legitimiert (Art. 19 Abs. 2 StAhiG, Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG, Art. 52 Abs. 1 VwVG).

2.

2.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

2.2 Das Bundesverwaltungsgericht wendet im Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 62 Abs. 4 VwVG nicht an die Begründung der Begehren gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen.

3.

3.1 Landesrechtlich ist die internationale Amtshilfe in Steuersachen im Steueramtshilfegesetz geregelt, welches am 1. Februar 2013 in Kraft getreten ist. Abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens bleiben vorbehalten (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

3.2

3.2.1 Die aktuelle Amtshilfeklausel gemäss Art. 25 DBA CH-CA und das vom Bundesrat und der Regierung von Kanada hierzu vereinbarte Auslegungsprotokoll (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.923.21) sind seit dem 16. Dezember 2011 in Kraft (vgl. Art. XI bis XIII des Protokolls vom 22. Oktober 2010 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet am 5. Mai 1997 in Bern [AS 2012 417; nachfolgend Änderungsprotokoll]).

3.2.2 Ziff. 2 des Auslegungsprotokolls wurde sodann mit dem Briefwechsel vom 28. Juni / 23. Juli 2012 konkretisiert (vgl. Briefwechsel vom 28. Juni / 23. Juli 2012 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Kanada betreffend das am 22. Oktober 2010 in Bern unterzeichnete Protokoll zur Änderung des am 5. Mai 1997 in Bern unterzeichneten Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten durch Notenaustausch am 31. Oktober 2013 [AS 2013 4067]).

3.2.3 In zeitlicher Hinsicht sind Art. 25 DBA CH-CA und Ziff. 2 des Auslegungsprotokolls mit seiner Konkretisierung auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die am oder nach dem 31. Oktober 2013 gestellt werden und sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen (vgl. Art. XIII Abs. 1 Bst. b Änderungsprotokoll; zum Ganzen Urteil des BVGer A-1231/2018 vom 26. November 2018 E. 3.1.1).

Darüber hinaus muss nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Stand des Vermögens eines Kontos am letzten Tag eines Geschäftsjahres genauso behandelt werden wie am ersten Tag des unmittelbar darauffolgenden Geschäftsjahres (Urteil des BGer 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.4). Die Jahresabschlüsse zum 31. Dezember sind als gleichwertig mit den Abschlüssen zum 1. Januar anzusehen (vgl. Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.1 f.; Urteil des BVGer A-525/2017 vom 29. Januar 2018 E. 2.1.2, mit weiteren Hinweisen).

3.2.4 Gemäss Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-CA tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten 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. Dieser Informationsaustausch ist nicht durch Art. 1 DBA CH-CA (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt.

3.2.5 Gemäss Ziff. 2 Bst. a des Auslegungsprotokolls besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen zumutbaren Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip; Urteil des BVGer A-1231/2018 vom 26. November 2018 E. 3.8). Es ist hier darauf hinzuweisen, dass das Wort «zumutbar» in den authentischen Sprachen (vgl. dazu Art. 33 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [SR 0.111]) Englisch und Französisch «reasonable» bzw. «raisonnables» lautet, was wörtlich mit «sinnvoll» oder «vernünftig» und sinngemäss im Zusammenhang als «vernünftigerweise anzuwendenden Mittel» zu übersetzen ist. Im Folgenden wird dennoch die deutsche Übersetzung gemäss SR verwendet.

3.2.6 Was unter den «zumutbaren Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-CA bzw. dem Auslegungsprotokoll nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel nicht verlangt wird. Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «zumutbar» und noch weniger als «reasonable» bzw. «raisonnable» 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 (vgl. Urteile des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3, A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.1.1). Selbst wenn es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt dies nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (vgl. Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 3.3.1, A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5). Auch kann es einem Staat nicht verwehrt sein, mit der steuerpflichtigen Person in Kontakt zu bleiben bzw. diese zu befragen, selbst wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt wurde.

suchen gestellt worden ist (Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.1.1, A-3407/2017, A-3414/2017, A-3415/2017, A-3416/2017 vom 20. August 2018 E. 3.4.1).

3.2.7 Nach Ziff. 2 Bst. b des Auslegungsprotokolls «besteht Einvernehmen darüber, dass die zuständigen Behörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25 des Abkommens den zuständigen Behörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- (i) den Namen und, sofern bekannt, weitere Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en), wie die Adresse, die Kontonummer oder das Geburtsdatum;
- (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, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.»

3.2.8 Der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 25 Abs. 1 DBA CH-CA soll einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten eine «fishing expedition» durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist (Art 2. Bst. c Abs. des Zusatzprotokolls). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der beantragten Informationen gilt als erfüllt, wenn zum Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfesuchs bei vernünftiger Betrachtung die Möglichkeit besteht, dass sich die Informationen als erheblich erweisen. Keine Rolle spielt, ob sich die Informationen nach ihrer Übermittlung als unerheblich herausstellen. Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit obliegt in erster Linie dem ersuchenden Staat. Der ersuchte Staat beschränkt sich auf die Prüfung, ob die verlangten Informationen mit dem im Ersuchen dargelegten Sachverhalt zusammenhängen und sich möglicherweise für die

Verwendung im ausländischen Verfahren eignen (sog. Plausibilitätsprüfung) und er kann die Übermittlung von Informationen nur verweigern, wenn er sicher ist, dass sie für den ersuchenden Staat nicht sachdienlich sind (BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1). Einem Amtshilfeersuchen fehlt es demnach an der voraussichtlichen Erheblichkeit, wenn es zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zum laufenden Steuerverfahren gestellt wird («fishing expedition»; BGE 146 II 150 E. 6.1.2). Das Verbot der «fishing expedition» entspricht dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV), der zwingend einzuhalten ist (Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 2.4.2).

3.3 Nach dem sogenannten 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 f.). 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 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-1146/2019 und A-1147/2019 vom 6. September 2019 E. 2.4, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2).

Ebenso besteht kein Anlass für Zweifel an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung, wonach sie alle voraussichtlich zumutbaren innerstaatliche Mittel ausgeschöpft habe, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (BGE 144 II 206 E. 3.3.1 ff.; Urteil des BGer 2C_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-1146/2019 und A-1147/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.5.3, A-1231/2018 vom 26. November 2018 E. 3.9).

3.4 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind sämtliche von den Informationsinhaberinnen erhaltenen Bankunterlagen grundsätzlich zu den erbetenen Informationen zu zählen. Die Verwendung des Ausdrucks «held by» in einem Amtshilfeersuchen impliziert nicht, dass das Ersuchen sich auf die direkt gehaltenen Bankkonten beschränken würde. Insbesondere nicht, wenn die ersuchende Behörde ausdrücklich betont, dass sie Infor-

mationen über die von ihr identifizierten Bankkonten anfordere und ausdrücklich darauf hinweist, dass ihr Ersuchen nicht auf diese Konten beschränkt ist (BGE 147 II 116 E. 5.3.1 ff. sowie Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 4.6.3). Selbst die Details zu den Konten, an welchen die betroffene Person gemäss den edierten Unterlagen (nur) wirtschaftlich berechtigt ist, die sie selber aber nicht direkt hält, sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als erfragt zu betrachten (BGE 147 II 116 E. 5.3.1 ff.).

3.5

3.5.1 Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 verankert ist (BV, SR 101; BGE 140 V 464 E. 4.1; 135 II 286 E. 5.1). Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (Zwischenverfügung des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 2 [zur Publikation vorgesehen]; WALDMANN/OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 26 N. 32).

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

3.5.3 Für das Verwaltungsverfahren des Bundes und das anschliessende Beschwerdeverfahren konkretisieren die Art. 26-28 VwVG das Recht auf Akteneinsicht. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (Bst. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (Bst. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (Bst. c) am Sitz der

verfügenden Behörde oder einer durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Art. 27 VwVG regelt die Ausnahmen.

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

3.5.5 Wenn eine ausländische Behörde in einem Amtshilfverfahren Geheimhaltungsgründe geltend macht, kann dies gemäss der Rechtsprechung eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts unter Berufung auf das wesentliche öffentliche Interesse der Schweiz an guten internationalen Beziehungen rechtfertigen (Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG; vgl. Urteil des BGer 2C_1043/2016 vom 6. August 2018 E. 3.3; Urteil des BVGer A-769/2017, A-776/2017 und A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 1.5.5; Zwischenverfügung des BVGer A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 4.2). Auch eine Beschränkung des Akteneinsichtsrechts wegen einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung kann grundsätzlich zulässig sein, wobei es sich auch um ein ausländisches Verfahren handeln kann (Art. 27 Abs. 1 Bst. c VwVG; Zwischenverfügungen des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 2.3 und A-1534/2018 vom 25. Juni 2018 E. 2.1.3 [nicht publiziert]).

Das völkergewohnheitsrechtliche Vertrauensprinzip im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen ist grundsätzlich auch auf Angaben der ersuchenden Behörden zu Geheimhaltungsgründen anwendbar (Zwischenverfügungen des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 3.2.1 und A-769/2017 vom 12. Oktober 2018 [nicht publiziert]).

3.5.6 Liegen Geheimhaltungsgründe vor, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem Interesse auf Akteneinsicht andererseits abzuwägen. Wegleitend für die Abwägung ist das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.1; Zwischenverfügungen des BVGer A-484/2021 vom 6. September 2022 E. 2.4 und A-5506/2015 vom 23. März 2016 E. 2.3; A-6337/2014 vom 7. April 2015 E. 2 m.w.H.; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar, Art. 27 N. 3 f.).

3.6 Nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG können Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 (BGFA, SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen und Informationen verweigern. Aus dieser Vorschrift als Konkretisierung von Art. 25 Abs. 3 Bst. c DBA CH-CA ergibt sich, dass das Anwaltsgeheimnis dann, wenn die ESTV gestützt auf Art. 9 StAhiG von der betroffenen Person oder gestützt auf Art. 10 StAhiG vom Informationsinhaber die Herausgabe der voraussichtlich für die Beantwortung des Ersuchens erforderlichen Informationen verlangt, nur angerufen werden kann, wenn der Informationsinhaber ein zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt im Sinne des BGFA ist (vgl. zu einer mit Art. 25 Abs. 3 Bst. c DBA CH-CA vergleichbaren Vorschrift: Urteile des BVGer A-3221/2018 vom 6. April 2022 E. 7 sowie A-5741/2017, A-5742/2017 vom 29. Juni 2018 E. 6.4.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019] und A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 9.2.1).

4.

4.1.1 Im vorliegenden Fall wurde den Beschwerdeführenden unbestrittenmassen keine volle Einsicht in die Verfahrensakten gewährt. Strittig ist die Einsicht in das dem Ersuchen vom 13. Juli 2021 beigelegte Begleitschreiben (sog. «cover letter»). Vor diesem Hintergrund stellt sich vorab die Frage, ob die Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt haben könnte, indem sie den Beschwerdeführenden vor Erlass der angefochtenen Schlussverfügung vom 25. November 2021 die Einsicht in den «cover letter» nicht vollumfänglich gewährte, sondern ihnen mit Akteneinsicht vom 8. Oktober 2021 sowie der Schlussverfügung vom 25. November 2021 lediglich den wesentlichen Inhalt mitgeteilt hat.

4.1.2 Da das völkergewohnheitsrechtliche Vertrauensprinzip im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen auch auf Angaben der ersuchenden Behörden zu Geheimhaltungsgründen anwendbar ist (E. 3.5.5), besteht vorliegend grundsätzlich kein Anlass, an den Angaben der CRA, wonach die Offenlegung des «cover letter» gegen die landesrechtliche Regelung verstösst, zu zweifeln («However, we request that you do not disclose the competent authority letter, as this is contrary to our domestic regime»). Da die CRA vorliegend Geheimhaltungsgründe geltend gemacht hat und eine Offenlegung der Dokumente die guten internationalen Beziehungen mit Kanada gefährden könnte, liegen wesentliche öffentliche Interessen i.S.v. Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG vor, welche eine Verweigerung der Akteneinsicht rechtfertigen (E. 3.5.5). Die Vorbringen der Beschwerdeführenden sind nicht geeignet, ernsthafte Zweifel an diesen Angaben zu begründen (s. E. 3.3).

4.1.3 Die durch die Vorinstanz vorgenommene Interessenabwägung ist zu bestätigen. Das Geheimhaltungsinteresse, mithin das Interesse der Schweiz an guten internationalen Beziehungen mit Kanada überwiegt unter Berücksichtigung des expliziten Hinweises der CRA (im Lichte des völkerrechtlich geltenden Vertrauensprinzips) in casu das Geheimhaltungsinteresse der Beschwerdeführenden auf Akteneinsicht in das blosse Begleitschreiben («cover letter») zum Amtshilfeersuchen (E. 3.5.6).

4.1.4 Sodann wurde den Beschwerdeführenden bereits mit Schreiben vom 8. Oktober 2021 der wesentliche Inhalt mitgeteilt («die kanadischen Behörden [...] bestätigen, dass das gestellte Ersuchen sowie die Benutzung der erhaltenen Informationen den Anforderungen des DBA CH-CA entspricht beziehungsweise erfolgt. Daneben weisen die kanadischen Behörden darauf hin, dass das vorliegend betroffene Ersuchen aufgrund neuer Erkenntnisse im Nachgang zum Amtshilfeverfahren Nr. [...] erstellt wird»). Das Bundesverwaltungsgericht hat den betreffenden Inhalt mit dem tatsächlichen Inhalt des «cover letter» verglichen (s. Sachverhalt Bst. L und M), was zum Ergebnis führt, dass die Vorinstanz in Übereinstimmung mit Art. 15 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 27 f. VwVG den Beschwerdeführenden den wesentlichen Inhalt schriftlich korrekt mitgeteilt und ihnen auch Gelegenheit gegeben hat, sich rechtsgenügend dazu zu äussern und Beweismittel zu bezeichnen (s. E. 3.5.4). Im Übrigen lässt sich aus dem Zusammenhang ohnehin erschliessen, um welche Angaben es sich handelt (E-Mail-Adressen und Namen der Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde).

4.1.5 Den Beschwerdeführenden ist damit rechtsgenügend Einsicht in die Akten gegeben sowie das rechtliche Gehör hierzu gewährt worden. Bei diesem Resultat kann die Frage offen bleiben, ob es sich beim «cover letter» um ausschliesslich verwaltungsinterne Unterlagen handelt, die ohnehin nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen würden (vgl. das Urteil des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 1.5.5).

4.2 Mit Bezug auf den Inhalt des Ersuchens der CRA ist sodann vorwegzunehmen, dass es konkrete Fragen beinhaltet, die sich auf identifizierte (betroffene) Personen im Rahmen einer im ersuchenden Staat laufenden Untersuchung beziehen, weshalb das zu beurteilende Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 2 Bst. b Auslegungsprotokoll erfüllt (E. 3.2.7 ff.).

Das Ersuchen erweist sich damit als hinreichend konkret.

4.3

4.3.1 Es ist grundsätzlich Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 3.2.8). Die CRA möchte mit dem Ersuchen überprüfen, ob die betroffenen Personen 1 und 2 ihren steuerlichen Pflichten nachgekommen sind (CRA «is auditing [...] including any entities that are related or associated with either of them»). Denn die CRA hegt die Vermutung, dass die betroffenen Personen 1 und 2 gewisse ausländische Einkünfte und Liegenschaften nicht deklariert hat («failed to report income earned in offshore trading accounts and failed to disclose specified foreign property»). Die CRA hat umfassende Auskünfte über sämtliche Bankverbindungen erbeten, zu welchen die betroffenen Personen in Verbindung stehen («Therefore, we are requesting additional banking information with respect to [...] and any entity controlled by [...], such as [...], as well as any other entity that can be connected to [...] by way of either of them being a signatory, authorized individual, or beneficial owner, including information with respect to joint accounts and business accounts»). Damit gehören in casu in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche von der Informationsinhaberin erhaltenen Bankunterlagen zu den erbetenen Informationen (vgl. E. 3.4; s. auch das Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 4.6.3).

4.3.2 Gemäss den Ausführungen der CRA im Amtshilfeersuchen besteht eine relevante Verbindung zwischen den betroffenen und sämtlichen beschwerdeberechtigten Personen. Im Weiteren besteht ein Zusammenhang

zum laufenden Steuerverfahren. Nach dem Vertrauensprinzip besteht kein Anlass an den Ausführungen der CRA zu zweifeln. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden liegt somit keine «fishing expedition» vor und die verlangten Unterlagen sind grundsätzlich voraussichtlich erheblich.

4.3.3 Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführenden sind auch die Unterlagen betreffend die beschwerdeberechtigte Person 3 (Beschwerdeführerin 5) voraussichtlich erheblich. Im Ersuchen wird explizit ausgeführt: «We have identified that the following account (Attachment 1) is connected to A._____ and has made payments on behalf of him or his Canadian entities: E._____ Foundation, Account No [...]». Von einem offensichtlichen Widerspruch kann aufgrund des Umstandes, dass die CRA im Ersuchen zusätzlich nach dem Namen des wirtschaftlichen Berechtigten fragt, sofern es nicht «A._____» sei («If this account is not beneficially owned by A._____, please provide the name and address of the beneficial owner, so we may determine if the entity is related or associated with A._____ and his entities under the Canadian Income Tax Act»), nicht ausgegangen werden. Die ersuchende Behörde behauptet eingangs nicht, dass jener der wirtschaftlich Berechtigte sei, sondern bloss, dass er mit der E._____ Foundation verbunden («connected») sei. Es kann zudem nicht verlangt werden, dass der ersuchende Staat den massgeblichen Sachverhalt im Amtshilfeersuchen bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei darlegen muss (vgl. BGE 139 II 404 E. 7.2.2).

4.4 Die Vorinstanz hat die Bank mit der Editionsverfügung vom 27. Juli 2021 gebeten, ihr die Vermögenssituation per 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2020 der genannten Konten zu übermitteln. Die Bank kam dem nach, indem sie der Vorinstanz unter anderem die «Statement of Account» per 31. Dezember 2011 übermittelte. Dies ist soweit von den Beschwerdeführenden nicht bestritten. Sie gehen indessen in ihren Ausführungen fehl, der zeitliche Anwendungsbereich des DBA CH-CA werde missachtet. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung entsprechen nämlich Bankinformationen per 1. Januar 2012 amtshilferechtlich jenen per Ende Dezember 2011 (s. E. 3.2.3). Daraus folgt, dass die beabsichtigte Übermittlung der von der Bank erhaltenen Informationen per 31. Dezember 2011 entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden dem zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 25 DBA CH-CA entspricht.

4.5

4.5.1 Es ist ebenso für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich, inwiefern ein Verstoss gegen die territoriale Souveränität von Singapur vorliegen soll. Die Beschwerdeführenden stützen sich auf ein Rechtsgutachten eines singapurischen Anwaltsbüros vom 31. Oktober 2021, worin festgehalten werde, dass die Weitergabe der Unterlagen die Souveränität Singapurs verletze. Die CRA hat, was von den Beschwerdeführenden auch nicht bestritten wird, vorab Singapur um die Unterlagen ersucht. Als diese dort nicht erhältlich waren, da die Unterlagen von der Bankfiliale in Singapur per 31. Oktober 2013 zur Hauptniederlassung der Bank in der Schweiz übermittelt worden waren, hat die CRA die ESTV um die Informationen ersucht («The CRA sent a previous request to Singapore requesting information and documentation concerning these two taxpayers [...]. We have been informed by Singapore that the information and documentation we had requested is not within the possession of [...] Singapore Branch, but might be available with [...] (Switzerland)»; s. auch Sachverhalt Bst. A). Die territoriale Souveränität von Singapur wird in casu nicht beeinträchtigt. Das von den Beschwerdeführenden eingebrachte Rechtsgutachten ist für das vorliegende Amtshilfeersuchen im Lichte des völkerrechtlich geltenden Vertrauensprinzips nicht geeignet, Zweifel an den Erklärungen der CRA zu wecken. Es kann daraus mit der Vorinstanz nichts für das vorliegende Amtshilfeverfahren abgeleitet werden. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfeverfahrens zu prüfen, ob die Weitergabe der Unterlagen durch die Bankfiliale in Singapur an die Hauptniederlassung in der Schweiz nach singapurischem Recht rechtmässig war. Massgebend für das vorliegende Amtshilfeverfahren ist, dass sich die verlangten Informationen bei der Informationseinhaber in der Schweiz befinden.

4.5.2 Es steht den Beschwerdeführenden frei, Einwände betreffend die Frage der Rechtmässigkeit der Weitergabe der Informationen durch die Bankfiliale in Singapur und den Folgen einer allfälligen Widerrechtlichkeit im ausländischen Steuerverfahren bei den zuständigen ausländischen Behörden vorzubringen. Es ist nicht Aufgabe des Amtshilfeverfahrens zu prüfen, ob nach ausländischem Recht Verfahrenshindernisse bestehen könnten, wie die Beschwerdeführenden behaupten (Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3). Denn die Amtshilfe soll den Informationsaustausch mit Hinblick auf die Durchführung des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten ermöglichen (BGE 143 II 185 E. 3.3.3). Die Beschwerdeführenden machen im Übrigen weder geltend noch belegen sie, dass der betreffende Einwand allenfalls nicht im kanadischen Steuerverfahren vorgebracht werden könnte bzw. auf krasse Weise

im ausländischen Verfahren ein ausreichender Rechtsschutz vorenthalten würde (s. hierzu das Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.7.2 und E. 4.8.3).

4.6 Die Beschwerdeführenden verlangen schliesslich die Aussonderung von Unterlagen im Zusammenhang mit der anwaltlichen Tätigkeit des Rechtsvertreters der Beschwerdeführenden (insbesondere Leistungsbeschreibungen zu Honorarrechnungen). Gemäss konstanter Rechtsprechung (E. 3.6) kann indessen das Anwaltsgeheimnis im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nur dann erfolgreich angerufen werden, wenn der Informationsinhaber als ein zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigter Anwalt im Sinne des BGFA qualifiziert. Dies ist nicht der Fall, handelt es sich in casu bei der Informationsinhaberin doch um eine Bank. Im Weiteren sind die entsprechenden Unterlagen auch voraussichtlich erheblich, weil sie Zahlungsströme näher erklären. Der Name des Anwaltsbüros als Zahlungsempfänger erscheint nicht zufälligerweise in den Unterlagen. Es handelt sich also nicht um eine zufällig erwähnte Drittperson (vgl. zu «fruit d'un pur hasard»: Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6). Praxisgemäss hat die ESTV die Namen der einzelnen Vertreter des Anwaltsbüros jedoch zurecht geschwärzt. Das Vorgehen der Vorinstanz ist demnach zu bestätigen.

5.

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 25. November 2021 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

6.

6.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Beschwerdeführenden die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (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 in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Den unterliegenden Beschwerdeführenden ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Matthias Gartenmann

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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