



Abteilung I  
A-6507/2020

## Urteil vom 11. Oktober 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Jürg Steiger,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_ **AG**,  
(...),  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
beide vertreten durch Dr. Andreas Hünerwadel,  
Rechtsanwalt, und Marc Gerber, Rechtsanwalt,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

## Sachverhalt:

### A.

**A.a** Mit Schreiben vom 21. Februar 2017 richtete die zuständige niederländische Behörde (Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo, nachfolgend: 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 (SR 0.672.963.61; nachfolgend: DBA CH-NL) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV).

**A.b** Als vom Ersuchen betroffene Personen wurden mutmasslich in den Niederlanden steuerpflichtige Personen genannt, welche anhand einer dem Ersuchen beigelegten Liste identifizierbar seien. Informationsinhaberin in der Schweiz sei die Bank C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Bank oder Bank C. \_\_\_\_\_). Das Amtshilfeersuchen (nachfolgend auch: Listenersuchen) betraf die niederländische Einkommenssteuer und die Körperschaftssteuer vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015.

**A.c** Im Ersuchen wurde der Sachverhalt wie folgt beschrieben:

*Es ist allgemein bekannt, dass niederländische Ansässige Bankkonten in der Schweiz führen. Die Wahl für ein Bankkonto in der Schweiz hat oft steuerliche Gründe.*

*Im Rahmen der niederländischen Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer werden Vermögenswerte mit Steuern belegt. Es handelt sich dabei auch um Vermögenswerte im Ausland (wie z.B. Bankkonten). Die Guthaben der betreffenden Bankkonten werden mit Steuern belegt (vgl. Anlage 2 Einkommenssteuer und Körperschaftssteuer).*

*Mittels verschiedener Projekte hat die niederländische Steuerbehörde festgestellt, dass niederländische Steuerpflichtige Vermögen bei Banken in der Schweiz hatten, die nicht bei der niederländischen Steuerbehörde gemeldet worden sind. Im Projekt «Lagarde-liste», das von Anfang des Jahres 2011 bis zum Ende des Jahres 2014 lief, hat sich herausgestellt, dass in Bezug auf die betroffenen niederländischen Steuerpflichtigen fast 40% dieser Steuerpflichtigen ihre Guthaben bei der schweizerischen Bank nicht in ihren Steuererklärungen angegeben haben. Der gesamte Ertrag der Nachversteuerung und von Geldstrafen beläuft sich im Moment auf etwa EUR [über 2 Millionen]*

*In den letzten Jahren hat die niederländische Steuerbehörde mittels der sogenannten «Selbstanzeigeregulation» Ansässigen die Möglichkeit gegeben, unter günstigen Bedingungen freiwillig ihre ausländischen Vermögenswerte nachträglich anzumelden (vgl. Anlage 3 bessere Steuerehrlichkeit, die freiwillig erfolgt / Selbstanzeigeregulation). Während eines längeren Zeitraums wurde unter dieser Selbstanzeigeregulation bis einschl. Mitte 2014 die Möglichkeit geboten, ohne (oder mit beschränkter) Auferlegung einer Geldstrafe, ihre bis dahin nicht angemeldeten ausländischen Vermögenswerte bei der niederländischen Steuerbehörde anzumelden.*

*Aufgrund dieser Selbstanzeigeregulation haben sich in den letzten Jahren ungefähr 28'000 niederländische Steuerpflichtige mit Vermögenswerten im Ausland gemeldet, die nicht in der Einkommenssteuererklärung angegeben worden sind. Bei ungefähr 1/3 dieser Selbstanzeiger handelt es sich um Vermögenswerte auf einem Bankkonto in der Schweiz. Bis*

heute hat dies in den Niederlanden zu einem Steuerertrag in Höhe von EUR [hoher neu-stelliger Betrag] geführt (Steuer, Verzugszinsen und Geldstrafen). Das dazugehörige, angezeigte Vermögen beträgt ungefähr EUR [mehrere] Milliarden. Aus den vorhandenen Auskünften geht hervor, dass ungefähr 45% der «schweizerischen Selbstanzeiger» ein Konto bei der Bank C.\_\_\_\_\_ führten.

Die niederländische Steuergesetzgebung erfordert, dass niederländische Steuerpflichtige ihre (ausländischen) Vermögenswerte vollständig, richtig und rechtzeitig anmelden (vgl. Anlage 4, die niederländische Abgabenordnung). Aus dem Obenerwähnten kann geschlossen werden, dass Steuerpflichtige in Bezug auf ihre schweizerischen Vermögenswerte die Steuergesetzgebung nicht befolg(t)en.

Dem Vorstehenden ist zu entnehmen, dass das niederländische Finanzamt sehr beschäftigt ist mit der Durchführung von Prüfungen von niederländischen Steuerpflichtigen, die Vermögenswerte im Ausland haben. Ausserdem hat sich herausgestellt, dass niederländische Steuerpflichtige ein Konto bei der Bank C.\_\_\_\_\_ in der Schweiz haben.

Im Jahr 2016 hat die niederländische zuständige Behörde Spontanauskünfte von der zuständigen Behörde in Deutschland empfangen. Diese Erteilung stützt sich auf das deutsche-niederländische Steuerabkommen und auf die Richtlinie 2011/16/EU. Die erhaltene Übersicht bezieht sich auf Bankkonten bei der Bank C.\_\_\_\_\_ mit Domizilcode 12200 (für NL), wobei das niederländische Finanzamt die Identität der dahinterstehenden Personen teilweise nicht feststellen kann.

Die Übersicht bezieht sich auf die Jahre 2006 und 2008 und darin werden die «bankinterne Nummer der Bank C.\_\_\_\_\_ Schweiz» und «Bank C.\_\_\_\_\_ Kundenstammmummer» angegeben, die alle mit einem Domizilcode «12200» (für NL) eingetragen wurden. In der Übersicht wird ein gesamtes Vermögen in Höhe von CHF [mehrere Milliarden] angegeben. Durch dieses gesamte Vermögen kann das niederländische Finanzamt einen Verlust an Steuereinnahmen in Höhe von EUR [knapp 1 Milliarde] (Steuern + Geldstrafen + Zinsen) erleiden.

Zunächst war die Anzahl von nicht identifizierten Bankkontoinhabern [mehr als zehntausend]. Das niederländische Finanzamt hat einen Abgleich der Kontonummern in der Übersicht durchgeführt, und zwar mit:

- den abgegebenen Einkommensteuererklärungen;
- Daten, die mittels dem Zinsbesteuerungsabkommen CH-EU erhalten wurden;
- Bankdaten, die mittels einzelner Auskunftersuchen an die Schweiz erhalten wurden;
- Daten in Bezug auf Konten, die mittels Selbstanzeigeregulungen erhalten wurden;
- Daten in Bezug auf Bank C.\_\_\_\_\_ -Konten, die mittels eines Gruppensuchens an die Schweiz erhalten wurden.

Diese Abgleiche verstärkten die Annahme, dass die Bankkonten tatsächlich im Zusammenhang mit niederländischen Steuerpflichtigen stehen. Von den identifizierten Bankkonten sind [über 400] nicht von Beginn an erklärt.

Schliesslich verbleibt eine Anzahl von [knapp 9'000] Bankkonten, die nicht in Zusammenhang mit Daten gebracht werden konnten, die beim niederländischen Finanzamt bekannt sind.

Auf Grund der vorstehenden Sachlage in Bezug auf die Vermögenswerte in der Schweiz bzw. bei der Bank C.\_\_\_\_\_ von niederländischen Steuerpflichtigen ist es sehr wahrscheinlich, dass ein Teil der nicht identifizierten Bankkonten (Anlage 1) nicht erklärt wurde. Deswegen ist es notwendig, dass eine systematische Prüfung der Personen im Zusammenhang mit diesen Bankkonten erfolgt, damit festgestellt wird, ob sie ihre Steuerpflicht erfüllt haben.

Die Identifizierung der Personen im Zusammenhang mit diesen Bankkonten ist notwendig, damit das niederländische Finanzamt die entsprechenden Prüfungen durchführen könnte. Für diese Identifizierung müssen wir die Amtshilfe in Steuersachen in Anspruch nehmen, da sämtliche Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind.

**A.d** Gestützt auf den vorstehenden Sachverhalt ersuchte der BD die ESTV um die Übermittlung der folgenden Informationen:

*Für jedes in der Beilage des Ersuchens aufgeführte Konto:*

1. *Vorname(n), Nachname, letzte bekannte Domiziladresse und Geburtsdatum*
  - a. *des Kontoinhabers/der Kontoinhaber;*
  - b. *des/der Endbegünstigten (beneficial owner[s]);*
  - c. *der Rechtsnachfolger der unter Bst. a und b genannten Personen.*
2. *Vermögensstand auf den betreffenden Konten am 1. März 2010, 1. Januar 2011, 1. Januar 2012, 1. Januar 2013, 1. Januar 2014, 1. Januar 2015 und 31. Dezember 2015.*
3. *Davon ausgenommen sind allfällige «technische Konten», die zu Bankkonten gehören, die die Niederlande unter dem Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, oder im Rahmen von vergangenen Amtshilfeverfahren bereits offengelegt wurden.*

## **B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 3. April 2017 forderte die ESTV die Bank C.\_\_\_\_\_ auf, die vom BD verlangten Informationen zu liefern sowie drei Listen einzureichen und hierbei diejenigen Konten zu melden a) die bereits vor dem 1. März 2010 saldiert worden sind b) die bereits gestützt auf Art. 2 des EU-Zinsbesteuerungsabkommens (Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind [bis Ende 2016 auch entsprechend SR 0.641.926.81, heutiger Titel: Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten]; nachfolgend: EU-Zinsbesteuerungsabkommen) den Niederlanden offengelegt und c) für die der ESTV bereits im Rahmen eines vergangenen Amtshilfeverfahrens Informationen übermittelt worden sind.

Zudem ersuchte die ESTV die Bank C.\_\_\_\_\_ darum, die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen mit dem der Editionsverfügung beigelegten Informationsschreiben über das Amtshilfeverfahren und den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens zu informieren. In jenem Schreiben wurden die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen aufgefordert, der ESTV innert 20 Tagen ihre aktuelle schweizerische Adresse bekannt zu geben oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

**B.b** Darüber hinaus informierte die ESTV die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen mit Publikation im Bundesblatt vom 16. Mai 2017 (FF 2017 3402) über das laufende Amtshilfeverfahren und den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens. Die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen wurden hierbei aufgefordert, der ESTV innert 20 Tagen ihre schweizerische Adresse anzugeben oder eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. In der Publikation wies die ESTV auch auf die Möglichkeit der Teilnahme am vereinfachten Verfahren gemäss Art. 16 des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1) hin. Zudem teilte sie mit, dass sie für jede vom Ersuchen betroffene bzw. beschwerdeberechtigte Person, welche dem vereinfachten Verfahren nicht zustimme, eine Schlussverfügung erlassen werde.

**B.c** Am 24. Mai 2017 meldeten sich die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: betroffene Person 1) sowie B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 2) und liessen erklären, dass sie einer Übermittlung von Informationen an die ersuchende Behörde nicht zustimmen und den Erlass einer Schlussverfügung verlangen würden. Im Weiteren beantragten sie vollständige Akteneinsicht, welche die ESTV in der Folge am 3. November 2017 gewährte.

**B.d** Mit Editionsverfügung vom 28. Juni 2017 präzisierte die ESTV gegenüber der Bank C.\_\_\_\_\_, dass aufgrund des im Amtshilfeverfahren geltenden Subsidiaritätsprinzips diejenigen Kontennummern lediglich zu kennzeichnen seien, für die bereits gestützt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen eine Meldung an die Niederlande erfolgt sei. Für diese Konten seien keine zusätzlichen Informationen erforderlich. Für die weiteren Konten seien jedoch die vom BD mit Editionsverfügung vom 3. April 2017 ersuchten Informationen zu liefern.

Die Bank C.\_\_\_\_\_ kam der Aufforderung der ESTV zur Einreichung der ersuchten Informationen innert erstreckter Frist mit Eingabe vom 28. Juli 2017 nach.

**B.e** Mit Schreiben vom 27. September 2017 teilte die ESTV dem BD mit, welche der ersuchten Kontenbeziehungen bei der Bank C.\_\_\_\_\_ bereits vor dem 1. März 2010 saldiert worden waren.

**B.f** Für diejenigen Konti, für welche die betroffenen bzw. beschwerdeberechtigten Personen ihre Zustimmung zur Übermittlung der ersuchten Informationen erklärt hatten, leistete die ESTV dem BD mit Schreiben vom 7. November 2017 Amtshilfe im vereinfachten Verfahren.

**B.g** Mit Schreiben vom 8. Dezember 2017 teilte die ESTV der Bank C. \_\_\_\_\_ mit, für welche im Ersuchen vom 21. Februar 2017 aufgeführten Bankkonti bisher noch keine Informationen an den BD ergangen sind und bat die Bank C. \_\_\_\_\_ um die detaillierten Informationen gemäss dem Ersuchen vom 21. Februar 2017.

Mit Eingabe vom 14. Dezember 2017 kam die Bank C. \_\_\_\_\_ dieser Aufforderung nach und reichte der ESTV einen Stick mit den gewünschten Unterlagen ein.

**B.h** Mit Schreiben vom 16. März 2018 informierte die ESTV den BD über die im Amtshilfeersuchen aufgelisteten Kontennummern, die den niederländischen Behörden bereits gestützt auf das EU-Zinsbesteuerungsabkommen offengelegt worden waren. Die ESTV machte den BD hierbei darauf aufmerksam, dass zu diesen Kontennummern im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens keine weiteren Informationen übermittelt würden.

**B.i** In Erwartung eines Urteils des Bundesgerichts, welches aufgrund eines ähnlich gelagerten Amtshilfeersuchens der zuständigen französischen Behörden über die Zulässigkeit eines solchen Listenersuchens zu entscheiden hatte, setzte die ESTV alle Verfahren aus, die vom Amtshilfegesuch des BD vom 21. Februar 2017 betroffen waren.

In seinem Urteil BGE 146 II 150 bestätigte das Bundesgericht unter anderem, dass die ESTV auf das Amtshilfegesuch der französischen Behörden hin tätig werden könne. Die Erwägungen dieses Urteils wurden am 3. Dezember 2019 schriftlich eröffnet, worauf die ESTV die Bearbeitung des vorliegenden Amtshilfeersuchens vom 21. Februar 2017 wieder aufnahm.

**B.j** Mit Schreiben vom 16. Januar 2020 informierte die ESTV den BD über die neuen Entwicklungen in der Rechtsprechung. Hierbei teilte sie diesem mit, dass sie die Ausführungen im Listenersuchen vom 21. Februar 2017 dahingehend auslege, dass hinsichtlich der im Ersuchen aufgeführten Kontenbeziehungen ein Globalverdacht für eine Steuerhinterziehung vorliege. Die ESTV ersuchte den BD um eine Bestätigung ihrer Auslegung. Darüber

hinaus machte die ESTV den BD darauf aufmerksam, dass seit der Einreichung des Ersuchens der automatische Informationsaustausch (nachfolgend: AIA) zwischen der Schweiz und den Niederlanden in Kraft getreten sei und dass die in diesem Zusammenhang bereits erhaltenen Informationen vom vorliegenden Ersuchen ausgeschlossen würden. Schliesslich ersuchte die ESTV den BD um nähere Angaben zu den in den Niederlanden geltenden Verjährungsfristen.

**B.k** Mit Schreiben vom 10. Februar 2020 bestätigte der BD die Interpretation der ESTV, wonach er von einem Globalverdacht für eine Steuerhinterziehung ausgehe, und verwies auf die massgebenden Verjährungsvorschriften. Zudem erklärte er sich damit einverstanden, dass diejenigen Konti vom vorliegenden Amtshilfeverfahren auszuschliessen seien, zu welchen bereits im Zuge des AIA Informationen übermittelt worden seien.

**B.l** Die ESTV verschickte in der Folge ein Informationsschreiben an diejenigen Personen, die innerhalb der im Rahmen der Publikation des Amtshilfeersuchens gesetzten Frist eine mit ihrer Interessenwahrung beauftragte Person in der Schweiz, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz oder eine aktuelle Adresse in der Schweiz bezeichnet hatten. In diesem Schreiben informierte die ESTV auch über die zur Übermittlung beabsichtigten Informationen und setzte eine Frist von 10 Tagen zur Stellungnahme an.

Eine solche Mitteilung erging auch an die betroffenen Personen 1 und 2.

**B.m** Die ESTV gewährte darauf der vorliegend betroffenen Personen 1 und 2 am 1. Oktober 2020 erneut Einsicht in die Akten des sie betreffenden Unterverfahrens des Amtshilfeersuchens vom 21. Februar 2017.

**B.n** Die betroffenen Personen 1 und 2 brachten im Rahmen der diesbezüglichen Stellungnahme vom 9. November 2020 diverse Einwände gegen die zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen vor.

## **C.**

**C.a** Mit Schlussverfügung vom 27. November 2020 beschloss die ESTV, dem BD Amtshilfe betreffend die betroffenen Personen 1 und 2 zu leisten (Dispositiv Ziff. 1) und die sich im Dokument XML-out befindenden Informationen zu übermitteln (Dispositiv Ziff. 2). Hierbei sollten Informationen zu Personen, die ausserhalb des ersuchten Zeitraums (vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015) zu Kontoinhabern, wirtschaftlich berechtigten Per-

sonen bzw. Rechtsnachfolgern von Kontoinhabern oder wirtschaftlich berechtigten Personen geworden sind, nicht übermittelt werden (Dispositiv Ziff. 2). Ferner beschloss die ESTV den BD darauf hinzuweisen, dass die fraglichen Informationen im ersuchenden Staat a) nur in Verfahren gegen die betroffene/n Person/en und nur für den im Ersuchen vom 21. Februar 2017 genannten Sachverhalt verwertet werden dürften; b) die erhaltenen Informationen, wie die aufgrund des niederländischen Rechts beschafften Informationen, geheim zu halten seien und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürften, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Artikel 26 DBA CH-NL genannten Steuern befasst seien, wobei diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden dürften (Dispositiv Ziff. 3).

#### **D.**

Dagegen liessen die betroffenen Personen 1 und 2 (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1 und/oder Beschwerdeführer 2 oder gesamthaft «Beschwerdeführende») am 22. Dezember 2020 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und Folgendes beantragen:

1. Die angefochtene Verfügung vom 27. November 2020 sei aufzuheben und die Sache sei zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen;
2. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung vom 27. November 2020 aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen des Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo, Niederlande, vom 21. Februar 2017, sei nicht einzutreten;
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz;
4. Die vorinstanzlichen Verfahrensakten seien zu edieren;
5. Die Beschwerdeverfahren in den nachfolgenden ESTV Verfahren betreffend Amtshilfeersuchen des Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo, Niederlande, vom 21. Februar 2017, seien zu vereinigen: [Verfahrensnummern].

#### **E.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2022 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

*Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend unter den Erwägungen insoweit einzugehen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.*

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

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 DBA CH-NL zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-NL.

**1.2** Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (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 vorliegend 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.

Die Beschwerdeführenden sind als Verfügungsadressaten und Personen, über die Amtshilfe verlangt wird, ohne Weiteres beschwerdeberechtigt.

**1.3.2** Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG), weshalb darauf einzutreten ist.

## 1.4

**1.4.1** Die Beschwerdeführenden beantragen aus verfahrensökonomischen Gründen, die Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht betreffend die Schlussverfügungen in verschiedenen einzeln genannten Amtshilfeverfahren (Sachverhalt, Bst. D) seien zu vereinigen. Sie beträfen denselben Sachverhalt (Amtshilfeersuchen i.S. Familie [Name]), und es würden sich dieselben Rechtsfragen stellen.

Die Vorinstanz äussert sich nicht zur beantragten Verfahrensvereinigung.

**1.4.2** 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 (Urteil des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3 m.w.H.).

In der angefochtenen Schlussverfügung vom 27. November 2020 werden im Rubrum nur die Beschwerdeführerin 1 (juristische Person) und der Beschwerdeführer 2 als formell betroffene Personen genannt. Die Vorinstanz erliess in gleicher Sache, teils gleichentags, auch weitere (zwischenzeitlich beim Bundesverwaltungsgericht angefochtene) Schlussverfügungen gegenüber dem Beschwerdeführer 2 sowie weiteren seiner Familienmitgliedern und einer damit verbundenen juristischen Person (Konnexverfahren). Zwar liegt den erwähnten Schlussverfügungen dasselbe Amtshilfeersuchen des BD zugrunde. Die separate Eröffnung von Schlussverfügungen an die in ein Amtshilfeverfahren involvierten Personen entspricht jedoch dem in Art. 17 Abs. 1 StAhiG vorgesehenen Vorgehen und liegt in allfälligen gegenseitigen Geheimhaltungsinteressen begründet (Urteil des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3 m.w.H.). Diese Geheimhaltungsinteressen scheinen vorliegend allerdings wenig ausgeprägt zu sein, zumal die Familienmitglieder von denselben Rechtsvertretern vertreten werden, können jedoch dennoch nicht ganz ausgeschlossen werden. Die beim Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahren betreffen wie dargelegt nicht (nur) den Beschwerdeführer 2, sondern weitere Familienmitglieder des Letzteren. Es liegt zwar auf der Hand, dass sich in allen Verfahren überwiegend gleiche Rechtsfragen stellen. Jedoch wird das Bundesverwaltungsgericht in den einzelnen übrigen Verfahren individuelle Einzelaspekte zu prüfen haben. Somit erweist es sich für das Bundesverwaltungsgericht als effizienter, die Verfahren getrennt zu führen und auf eine Verei-

nigung zu verzichten. Der Antrag der Beschwerdeführenden auf Verfahrensvereinigung ist somit abzuweisen, was immerhin bei der Bemessung der Verfahrenskosten zu berücksichtigen sein wird (E. 5.1).

**1.5** Betreffend Antrag der Beschwerdeführenden auf Edition der vorinstanzlichen Akten ist Folgendes festzuhalten: Die Vorinstanz hat dem Bundesverwaltungsgericht mit der Vernehmlassung vom 30. Juni 2022 die gesamten den Beschwerdeführenden aufgrund ihrer Akteneinsicht bei der Vorinstanz bekannten vorinstanzlichen Akten (Sachverhalt, Bst. B.c und B.m) in elektronischer Form übermittelt, wodurch sie Eingang in die Gerichtsakten gefunden haben. Der Antrag der Beschwerdeführenden erweist sich daher als gegenstandslos.

## **2.**

**2.1** 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 VwVG).

## **2.2**

**2.2.1** Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, 5800 zu Art. 26; BGE 143 II 136 E. 5.1.1).

**2.2.2** Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL sind Art. 26 DBA CH-NL sowie Paragraph XVII [vormals Paragraph XVI] des Protokolls vom 26. Februar 2010 zum Abkommen (ebenfalls unter SR 0.672.963.61; nachfolgend: Protokoll 2010 zum DBA CH-NL) anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens (also ab dem 9. November 2011) gestellt werden und welche Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März (also per 1. März 2010) beginnt. Diese rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig, weil es sich bei den Bestimmungen über die Amtshilfe um solche

verfahrensrechtlicher Natur handle, die mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar seien (BGE 143 II 628 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1 m.w.H.; das Protokoll vom 12. Juni 2019 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Änderung 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, in Kraft ab 30. November 2020, AS 2020 4839, ist vorliegend ohne Belang, da die damit verbundenen Änderungen – abgesehen von der zeitlichen Anwendbarkeit erst ab 1. Januar 2021 und Bezeichnung – ohnehin nicht die Amtshilfeklausel [gemäss Art. 26 DBA CH-NL] betreffen.

## **2.3**

**2.3.1** Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung «voraussichtlich erheblich» sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei weder durch Art. 1 DBA CH-NL (persönlicher Geltungsbereich) noch durch Art. 2 DBA CH-NL (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt.

**2.3.2** 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 (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. XVII Bst. c des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL).

**2.3.3** Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns

(vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]) zwingend zu berücksichtigen ist (statt vieler: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.3 m.w.H.).

**2.3.4** 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). 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 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.w.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 des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 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 auszusondern 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.4).

**2.3.5** Das DBA CH-NL i.V.m. dem Protokoll 2010 zum DBA CH-NL sowie i.V.m. der am 31. Oktober 2011 in Kraft getretenen Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Paragraph XVI Bst. b (heute: Paragraph XVII Bst. b) des Protokolls 2010 zum Abkommen (AS 2012 4079; nachfolgend: Verständigungsvereinbarung; zum Zusammenspiel

des DBA CH-NL inkl. Protokoll und der Verständigungsvereinbarung im Rahmen der Auslegung vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 f.) erlaubt Amtshilfe auch für Ersuchen ohne Identifikation durch Namen (BGE 143 II 136 E. 5.4, erneut bestätigt im: Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5).

**2.3.5.1** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind Ersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen und welche die betroffenen Personen namentlich oder mittels einer Liste mit Nummern – etwa Kreditkarten- oder Bankkontonummern – identifizieren, als eine Sammlung einzelner Ersuchen zu betrachten. Die ersuchende Behörde fasst diese einzelnen Ersuchen aus Gründen der Verfahrensökonomie in einem gemeinsamen Gesuch zusammen, könnte sie aber grundsätzlich auch einzeln stellen. Für solche Ersuchen verwendet das Bundesgericht den Begriff «Listenersuchen» («demande collective»); vgl. BGE 146 II 150 E. 4.3, 143 II 628 E. 4.4 und 5.1; Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4, veröffentlicht in: Der Steuerentscheid [StE] 2019 A 31.1 Nr. 14; Urteil des BGer 2C\_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 12.1, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: Revue de droit Administratif et de droit Fiscal [RDAF] 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, SteuerRevue [StR] 72/2017 S. 612; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.1).

**2.3.5.2** Um bei Amtshilfeersuchen, welche die betroffenen Personen nicht namentlich identifizieren, unzulässige Beweisausforschungen, d.h. «fishing expeditions», auszuschliessen, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verlangt (BGE 143 II 136 E. 6.1.2), dass die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen

- (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben;
- (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt; und
- (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können.

Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppensuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern finden nach der Rechtsprechung ebenfalls auf «Listenersuchen» (E. 2.3.5.1) Anwendung (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3, 143 II 628 E. 5.1; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.3.2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.2).

**2.3.5.3** Gemäss Paragraph XVII [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einvernehmen 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 zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;
- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die 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.

**2.3.5.4** Gemäss Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung sind die vorstehenden Anforderungen so zu verstehen, dass einem Amtshilfegesuch entsprochen wird, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handelt sich nicht um eine «fishing expedition», zusätzlich zu den gemäss Paragraph XVI Bst. b (heute Paragraph XVII Bst. b) Unterabsätze (ii)–(iv) des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL verlangten Angaben:

- a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und

- b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss dem Protokoll 2010 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 2010 zum DBA CH-NL; sog. Subsidiaritätsprinzip). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**2.4.2** 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 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_514/2019 vom 17. August 2020], 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 des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2).

**2.5** 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 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1). 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.4).

## 2.6

**2.6.1** 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). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.1).

**2.6.2** Der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben («pacta sunt servanda», kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; vgl. BGE 143 II 136 E. 5.2.1 und 142 II 35 E. 3.2, je m.w.H.), führt dazu, dass Erklärungen der jeweiligen Vertragspartner ebenfalls nach Treu und Glauben zu interpretieren sind. Dies gilt insbesondere für das Amtshilfeersuchen und die darin von der ersuchenden Behörde als voraussichtlich erheblich bezeichneten Informationen (zum Ganzen: BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BGer 2C\_287/2019 und 2C\_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.2).

**2.7** Auf ein Ersuchen ist nach Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Letzteres bedeutet, dass die objektiven Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (SR 311.0; nachfolgend: StGB) erfüllt sein müssen und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit gemäss Art. 3 bis 8 StGB fallen (BGE 143 II 202 E. 8.5.6).

Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen

öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gegen diesen Grundsatz wird etwa verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheime Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt (vgl. BGE 143 II 224 E. 6.4; statt vieler: Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2). Ein treuwidriges Verhalten ist in der Regel auch ohne vorgängige ausdrückliche Zusicherung anzunehmen, wenn der ersuchende Staat illegal erworbene Daten kauft und ein darauf abgestütztes Amtshilfeersuchen stellt (vgl. Urteil des BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.4). Das blosses Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat, welche dieser im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe durch einen anderen Staat erhalten hat, stellt rechtssprechungsgemäss jedoch noch kein treuwidriges Verhalten dar (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.5 m.w.H.; Urteile des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.4, A-3186/2019 vom 20. August 2020 E. 2.8.3, A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 6.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.6).

**2.8** Die Vereinbarung einer Amtshilfeklausel im Rahmen eines DBA ist ein politischer Entscheid, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.7.1 m.w.H.).

### **3.**

Das vorliegende Verfahren hat – worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmung zu Recht hinweist – einen engen inhaltlichen Bezug zum rechtskräftigen Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022, welchem dasselbe Amtshilfeersuchen des BD wie in casu zu Grunde lag. Dem Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 kommt somit für das vorliegende Verfahren Grundsatzcharakter zu (nachfolgend auch: Referenzurteil). Das Bundesverwaltungsgericht kam in diesem Urteil zum Schluss, dass hinreichend konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der vom niederländischen Ersuchen betroffenen Personen gegeben seien und eine verbotene «fishing expedition» daher nicht vorliege (E. 4.3.3.2 in fine). Im Folgenden sind die wesentlichen konkreten Rügen der Beschwerdeführenden im Lichte des Urteils des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 zu beurteilen.

Vorliegend halten die Beschwerdeführenden die Übermittlung der ersuchten Information an den BD aus verschiedenen Gründen für rechtswidrig und insbesondere für eine unzulässige «fishing expedition». Streitig und im Folgenden zu prüfen sind im Wesentlichen zunächst formelle Punkte (Unterschriftserfordernis für die Schlussverfügung, rechtliches Gehör; E. 3.1 und 3.2), anschliessend die Eintretensvoraussetzungen («fishing expedition», treuwidriges Verhalten der Niederlande; E. 3.3-3.8) und ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für die Steuerpflicht der Beschwerdeführenden in den Niederlanden voraussichtlich erheblich sind (E. 3.9).

### **3.1**

**3.1.1** Die Beschwerdeführenden verlangen in formeller Hinsicht die Aufhebung der vorinstanzlichen Schlussverfügung vom 27. November 2020, da diese «in Vertretung» unterschrieben worden und daher nicht ersichtlich sei, wer anstelle der an sich zuständigen Person unterzeichnet habe und auch nicht bekannt sei, ob die Unterzeichnenden über die erforderlichen Berechtigungen verfügt hätten.

Die Vorinstanz hält unter Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts dagegen, die handschriftliche Unterschrift einer Verfügung im Bereich der internationalen Steueramtshilfe stelle kein Gültigkeitserfordernis dar.

**3.1.2** Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der Steueramtshilfe sind grundsätzlich schriftlich zu eröffnen (Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VwVG). Diese sind weiter als Verfügungen zu bezeichnen und müssen eine Begründung sowie eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 35 VwVG).

Im Urteil A-6219/2020 vom 31. Mai 2021, welches ebenfalls ein Steueramtshilfeverfahren basierend auf einem sog. Listenersuchen betraf, erwoog das Bundesverwaltungsgericht, dass die handschriftliche Unterschrift der Verfügung im Bereich der internationalen Steueramtshilfe kein Gültigkeitserfordernis darstelle (E. 3.2 ff. des Urteils). Es begründete dies in erster Linie damit, dass weder das StAhiG noch das VwVG ein Unterschriftserfordernis für Verfügungen ausdrücklich vorsähen; dies namentlich im Gegensatz zur Regelung bei der Beschwerdeschrift (vgl. Art. 52 Abs. 1 VwVG) oder bei Entscheiden des Bundesverwaltungsgerichts (s. Art. 35 des Geschäftsreglements für das Bundesverwaltungsgericht vom 17. April 2008 [VGR, SR 173.320.1]; ausführlich dazu: E. 3.5.1 des genannten Urteils).

Weiter wies das Gericht darauf hin, dass die Unterschrift auch im Bereich der sog. Massenverfahren generell kein Gültigkeitserfordernis darstelle (E. 3.5.2 des Urteils). Es kam daher zum Schluss, dass die Unterzeichnung der Schlussverfügung durch eine Person der ESTV «im Auftrag» einer anderen Person nicht zu beanstanden sei.

Daran hielt das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 fest. Nichts an der rechtlichen Beurteilung ändere, dass die Unterschrift nicht «im Auftrag», sondern «in Vertretung» erfolgt sei. Sodann sei entgegen der Andeutung der (dortigen) Beschwerdeführenden trotz der «in Vertretung» erfolgten Unterschrift sowohl die verfügende Behörde, nämlich die ESTV, Dienst für Informationsaustausch, als auch die Person, in deren Namen unterschrieben worden sei und die letztlich den Entscheid zu verantworten habe, klar ersichtlich. Es bestünden keine Zweifel, dass die Schlussverfügung von der sachlich und funktionell zuständigen Behörde erlassen worden sei (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2).

**3.1.3** An diesen Ausführungen ist vorliegend integral festzuhalten, weshalb die Beschwerdeführenden aus der fehlenden Unterschrift in der angefochtenen Schlussverfügung vom 27. November 2020 nichts zu ihren Gunsten ableiten können.

## **3.2**

**3.2.1** Die Beschwerdeführenden sehen ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Vorinstanz stütze sich auf Erklärungen, die im Rahmen eines parallel hängigen Verfahrens durch die deutsche Steuerbehörde abgegeben worden seien und auf Eingaben von Personen, die von einem ähnlich lautenden Amtshilfeersuchen gestützt auf die gleichen Datenquellen betroffen seien. Von diesen Aktenstücken hätten sie – so die Beschwerdeführenden – keine Kenntnis gehabt und sich nicht zu deren Inhalt äußern können.

Die Vorinstanz entgegnet dem unter Verweis auf Ziff. 6.4 der Schlussverfügung vom 27. November 2020, der massgebende Sachverhalt gehe rechtsgenügend aus dem Amtshilfeersuchen vom 21. Februar 2017 bzw. der Schlussverfügung hervor, ohne dass zu dessen Verständnis weitere Akten aus anderen Verfahren beigezogen werden müssten. Diesen Schluss lasse auch die Beschwerdeschrift vom 22. Dezember 2020 zu. Die Beschwerdeführenden seien in Verbindung mit den zugesandten vorinstanzlichen Akten offensichtlich in der Lage gewesen, den wesentlichen

Inhalt der Schlussverfügung zu verstehen und diese in voller Kenntnis der Sachlage anzufechten. Eine Verletzung ihres Anspruchs auf Gewährung des rechtlichen Gehörs sei somit nicht auszumachen. Zu diesem Schluss sei auch das Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil vom 21. Dezember 2021 E. 2.2 ff. betreffend ein anderes Amtshilfeverfahren gekommen, das sich auf eine Liste stütze, die aus derselben Datenquelle stamme, wie die dem vorliegenden Verfahren zugrundeliegende Liste.

**3.2.2** Art. 29 Abs. 2 BV garantiert jeder Verfahrenspartei den Anspruch auf rechtliches Gehör. Dazu gehört insbesondere, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. statt vieler: BGE 135 V 65 E. 2.4; Urteil des BVGer A-5624/2018 vom 19. Juli 2019 E. 6.2). Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass ihn die Betroffenen gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Dies ist nur möglich, wenn sie sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können (BVGE 2013/46 E. 6.2.5; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER/KAYSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.106). Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 143 III 65 E. 5.2, 141 III 28 E. 3.2.4, 140 II 262 E. 6.2; BVGE 2013/46 E. 6.2.5; Urteil des BVGer A-3485/2018 vom 31. Januar 2019 E. 3.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_238/2019 vom 14. März 2019]). Wenn einzelne Teile der Begründung in der Sache nicht zu überzeugen vermögen, ist dies eine Frage des materiellen Rechts, die mit dem Anspruch auf rechtliches Gehör nichts zu tun hat (Urteil des BGer 2C\_130/2021 vom 27. September 2021 E. 4.3.4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2002 vom 22. Februar 2022 E. 2.2.2).

**3.2.3** Im von der Vorinstanz erwähnten Urteil A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 betreffend ein österreichisches Amtshilfeersuchen hat das Bundesverwaltungsgericht Folgendes erwogen: Wie sich aus den (dortigen) Vorbringen der Beschwerdeführenden und der Ziff. 6.4 der (dort) angefochtenen Schlussverfügung ergebe, handle es sich bei den streitbetroffenen Aktenstücken um eine durch die deutsche Steuerbehörde im Rahmen eines parallelen Amtshilfeverfahrens abgegebene Erklärung, eine durch die

Bank C. \_\_\_\_\_ in einem laufenden Untersuchungsverfahren der Bundesanwaltschaft eingereichte Stellungnahme sowie um einen Durchsuchungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Bochum. Die Vorinstanz habe die Einsicht in diese Akten im vorinstanzlichen Verfahren laut Schlussverfügung verweigert, weil es sich dabei um Akten betreffend Drittverfahren handle, die nicht zu den Verfahrensakten gehören würden. Soweit sie (die ESTV) diese Akten für die Sachverhaltsfeststellung beigezogen habe, könne für deren wesentlichen Inhalt auf die bereits gemachten Ausführungen in der Schlussverfügung verwiesen werden. Da sich der für die Beurteilung von Art. 7 Bst. c StAhiG relevante Sachverhalt bereits rechtsgenügend aus dem Amtshilfeersuchen ergebe, habe sie (die ESTV) davon absehen können, den Parteien vor Erlass der Schlussverfügung Gelegenheit zu geben, sich dazu zu äussern, zumal sie nicht zum Nachteil der Parteien auf diese Akten abgestellt habe (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2).

Das Bundesverwaltungsgericht prüfte weiter, ob Gründe für die Einschränkung der Akteneinsicht bestanden (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.3). Es erwog im Wesentlichen, das Interesse der (dortigen) Beschwerdeführenden an der Akteneinsicht erscheine als weniger gewichtig, zumal sie von diesen, in anderen Verfahren erstellten Akten im Wesentlichen nur insofern betroffen seien, als diese zum Verständnis des Gesamtkontextes beitragen. Dieser Gesamtkontext habe zwischenzeitlich aber auch Gegenstand mehrerer öffentlich zugänglicher Gerichtsurteile gebildet und könne diesen hinreichend entnommen werden. Nach dem Gesagten sei aufgrund von Art. 27 Abs. 1 Bst. a und b VwVG im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Einsicht in die streitbetroffenen Akten verweigert habe (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.4).

**3.2.4** Das Bundesverwaltungsgericht prüfte in seinem Urteil A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 des Weiteren, ob diese Aktenstücke im Zusammenhang mit einer allfälligen Verletzung von Treu und Glauben zum Nachteil der (dortigen) Beschwerdeführenden verwendet worden seien.

Dazu hielt das Bundesverwaltungsgericht im besagten Urteil zunächst fest, dass sich die ESTV in Ziff. 6.5 ihrer (dortigen) Schlussverfügung mit der Frage auseinandergesetzt habe, ob das Amtshilfeersuchen überhaupt auf einer «strafbaren Handlung» basiert. Weiter habe die ESTV in jener Schlussverfügung erwogen, dass – selbst wenn am Ursprung des Ersu-

chens eine strafbare Handlung gestanden hätte – die Kausalkette namentlich durch die Hausdurchsuchung bei der Bank in Deutschland durchbrochen worden sei. Schliesslich habe die ESTV eine Verletzung von Treu und Glauben durch den ersuchenden Staat schon deshalb verneint, weil Österreich keine Zusicherung abgegeben habe, keine gestohlenen Daten zu verwenden, und die ersuchende Behörde die Daten auf legalem Weg amtshilfeweise erhalten habe.

Das Bundesverwaltungsgericht verneinte im besagten Urteil schliesslich die treuwidrige Verwendung der fraglichen Aktenstücke zum Nachteil der (dortigen) Beschwerdeführenden. Dies u.a. deshalb, weil die Vorinstanz den wesentlichen Inhalt der streitbetreffenen Akten mit der Schlussverfügung bekanntgegeben hat (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.4 und 2.2.5; zur Kausalkette zwischen einer allfälligen Straftat und einem Amtshilfeersuchen vgl. auch Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.5.2 m.w.H.).

**3.2.5** Im vorliegenden Fall lauten die Ziff. 6.4 und 6.5 der angefochtenen Schlussverfügung vom 27. November 2021 praktisch wortgleich wie im eben dargelegten Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2. Die dortigen Ausführungen sind mangels rechtsrelevanter Abweichungen betreffend Sach- und Rechtslage auf den vorliegenden Fall übertragbar. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund der von der Vorinstanz verweigerten Einsicht in die streitbetreffenen Akten im Sinne einer durch die deutsche Steuerbehörde im Rahmen eines parallelen Amtshilfeverfahrens abgegebenen Erklärung liegt daher nicht vor.

**3.2.6** Aus den präzisen tatsächlichen und rechtlichen Vorbringen in der Beschwerde ergibt sich zudem auch zweifellos, dass die Beschwerdeführenden in der Lage waren, die vorinstanzliche Schlussverfügung vom 27. November 2021 sachgerecht anzufechten (zum Ganzen: BGE 142 II 49 E. 9.2 m.w.H.). Der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist somit auch in dieser Hinsicht unbegründet.

**3.3** Sodann ist auf die Frage der Rechtmässigkeit der Amtshilfeleistung einzugehen und in diesem Zusammenhang insbesondere darauf, ob das vorliegende Listenersuchen den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen. Das Bundesverwaltungsgericht hat diese Fragen im Referenzurteil ausführlich geprüft und dabei Folgendes erwogen:

**3.3.1** Zur Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen des BD vom 21. Februar 2017 eingetreten ist, hielt das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil dafür, dass auch im Anwendungsbereich des DBA CH-NL eine Sammlung von Einzelersuchen, bei der die betroffenen Personen nicht namentlich identifiziert werden (Listenersuchen), grundsätzlich zulässig sei: Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung sehe die Möglichkeit einer Identifikation der betroffenen Person «auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse» explizit vor. Durch die Angabe der Kundenstamnummer im Ersuchen sei das Erfordernis der Identifizierung des Beschwerdeführers gemäss Paragraph XVI [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL i.V.m. Abs. 3 Bst. b der Verständigungsvereinbarung damit grundsätzlich erfüllt.

Die fehlende Identifikation der betroffenen Person mittels Namen schliesse einen Austausch von Informationen betreffend die Steuerjahre 2010 (beginnend am 1. März 2010) bis 2015 nicht aus: In Abs. 4 der Verständigungsvereinbarung kämen die Parteien überein, diese ab dem Tag des Inkrafttretens des Abkommens anzuwenden. Dies erweise sich insoweit als sinnvoll, als die Verständigungsvereinbarung die Auslegung des DBA CH-NL bzw. des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL betreffe. Das DBA CH-NL finde auf Ersuchen Anwendung, die nach dem 9. November 2011 gestellt würden und sich auf die Zeit nach dem 1. März 2010 bezögen. Dies sei (im dortigen Verfahren) der Fall (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.2.3).

**3.3.2** Sodann enthalte das Amtshilfeersuchen vom 21. Februar 2017 auch die weiteren erforderlichen Angaben gemäss Paragraph XVII [zu Art. 26] Bst. b Unterabsatz (ii) bis (v) des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL (E. 2.3.5.3; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.2.4).

**3.4** Zur Frage, ob das vorliegende Listenersuchen, den erhöhten Anforderungen genügt, um eine verbotene Beweisausforschung (sog. «fishing expedition») auszuschliessen, äusserte sich das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil wie folgt:

**3.4.1** Erforderlich sei erstens, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthalte, welche die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt hätten. Das vorliegende Ersuchen [des BD] identifiziere die betroffenen Personen mittels eindeutig zuordenbaren Kundenstamnummern. Eine hinreichend detaillierte Beschreibung

der Gruppe sei damit zu bejahen (Urteil des BVerG A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.1).

**3.4.2** Gemäss der dritten Voraussetzung habe die ersuchende Behörde aufzuzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet seien, für die Erfüllung der steuerlichen Verpflichtungen der Steuerpflichtigen zu sorgen. Auch dieses Kriterium sei erfüllt. Mit der Aufdeckung eines bisher im Rahmen der Steuererklärung nicht deklarierten Kontos – sofern ein solches bestehe – erhalte der ersuchende Staat die Möglichkeit, allfällige von Steuerpflichtigen zu Unrecht nicht entrichtete Steuern nachzufordern (Urteil des BVerG A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.2).

**3.4.3** Was die verbleibende zweite Voraussetzung betreffe, so müsse das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive darlegen, die es erlauben würden, davon auszugehen, dass die vom Ersuchen betroffenen Steuerpflichtigen ihre steuerlichen Verpflichtungen nicht erfüllt hätten. Das streitbetreffende Amtshilfeersuchen der Niederlande bezeichne unbestrittenermassen das anwendbare Steuerrecht. Fraglich und zu prüfen bleibe, ob auch hinreichende Motive für die Annahme von Steuerpflichtverletzungen genannt würden (Urteil des BVerG A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3).

Die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung hat das Bundesverwaltungsgericht im Referenzurteil wie folgt dargelegt:

**3.4.3.1** Gemäss der Rechtsprechung müssten für die Annahme einer Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen konkrete Anhaltspunkte bzw. Verdachtsmomente vorliegen, wobei sich diese nicht auf die einzelnen Individuen bezögen, wohl aber in allgemeiner Weise auf die Personen in dieser Gruppe. Je nach den Umständen könne auch die Art und Weise, wie der ersuchende Staat Kenntnis von der Liste erlangt habe, ein Indiz dafür sein, dass die Kontoinhaber ihre steuerrechtlichen Verpflichtungen nicht eingehalten hätten (Urteil des BVerG 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2). Solche hinreichenden Anhaltspunkte habe das Bundesgericht namentlich in folgenden zwei Fallkonstellationen bejaht:

Im einen Fall habe das Amtshilfeverfahren auf einem Listenersuchen Frankreichs basiert. Dabei seien die dem Ersuchen zugrundeliegenden Daten (im Urteil bezeichnet als Listen A, B und C) anlässlich einer von der Staatsanwaltschaft Bochum durchgeführten Hausdurchsuchung bei einer deutschen Gruppengesellschaft der Bank C. \_\_\_\_\_ im Mai 2012 und im

Juli 2013 gefunden worden. Das Bundesgericht habe erwogen, dass erste Überprüfungen der ersuchenden Behörde hinsichtlich der Liste A, welche die Namen von 1'130 Personen auswies, gezeigt hätten, dass die betroffenen Steuerpflichtigen ihr Konto entweder nicht deklariert oder bereits zu einem früheren Zeitpunkt regulisiert gehabt hätten. Es habe eine Verbindung zwischen der Liste A und den Listen B (betreffend Jahr 2006) und C (betreffend Jahr 2008) als gegeben erachtet, wobei die Listen B und C zwar keine Namen enthalten hätten aber einen Domizilcode, der auf eine Ansässigkeit in Frankreich hingedeutet habe. Das Gericht habe hervorgehoben, dass gegen die Bank ein Strafverfahren in Frankreich eingeleitet worden sei und ihr der Aufbau eines Steuerflucht-systems zur Last gelegt werde. Es sei zum Schluss gekommen, dass diese Anhaltspunkte zusammen betrachtet einen hinreichenden Verdacht auf steuerrechtswidriges Verhalten der mittels Banknummern identifizierten Personen der Listen B und C begründet hätten. Weiter habe es den Umstand, dass die Listen B und C bei einer Hausdurchsuchung im Rahmen einer Steuerstrafuntersuchung in Deutschland gefunden worden seien, als zusätzliches Indiz für ein steuerrechtswidriges Verhalten gewertet (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1 m.w.H.).

Im anderen Fall habe dem Verfahren ein Amtshilfeersuchen aus Deutschland zugrunde gelegen, welches die betroffene Person mittels einer Kontonummer identifiziert habe. Das Bundesgericht habe die Tatsache, dass die ersuchende Behörde die Kontonummer kenne und wisse, dass darauf ein hoher Geldbetrag liegt, für sich allein genommen noch nicht als Indiz dafür gewertet, dass dieser Geldbetrag nicht oder nicht ordnungsgemäss versteuert worden sei. Als ausschlaggebend habe es vielmehr erachtet, dass gemäss der Schilderung der ersuchenden Behörde durch einen Zufallsfund (anlässlich einer Durchsuchung der Geschäftsräume einer Bank mit Sitz in Frankfurt) Listen mit Kundendaten in Form von Kundenstammmummern, Alter, Domizil und Einlagehöhe in einer verborgenen Datei auf dem Personal Computer einer Mitarbeiterin habe gesichert werden können. Der Umstand, dass diese Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen seien, habe es als Indiz dafür gewertet, dass die betreffenden Konten möglicherweise verdeckt hätten geführt werden sollen und allenfalls nicht gesetzeskonform deklariert worden seien. Dieses Indiz in Kombination mit den übrigen Umständen (Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie hohe Summe auf dem betreffenden Konto) stelle gemäss Bundesgericht einen konkreten Hinweis auf Unregelmässigkeiten dar. Das Bundesgericht habe

im Ergebnis eine unzulässige Beweisausforschung verneint (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1 m.w.H.).

**3.4.3.2** Wie im oben erwähnten, bereits gerichtlich beurteilten Listenersuchen Frankreichs stütze sich auch das vorliegende Amtshilfeersuchen auf (von den deutschen Behörden zur Verfügung gestellte) Listen mit Banknummern und Vermögensdaten der Jahre 2006 und 2008, die anlässlich einer Hausdurchsuchung der deutschen Strafverfolgungsbehörden bei einer Niederlassung der Bank C. \_\_\_\_\_ in Frankfurt aufgefunden worden seien. Mit anderen Worten würde das vorliegende Listenersuchen der Niederlande und das erwähnte Listenersuchen Frankreichs auf Daten derselben Quelle basieren. Es sei zwischenzeitlich gerichtsnotorisch, dass sich diese «Listen» – wie betreffend das oben zitierte Urteil 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 ausgeführt – mutmasslich auf einer verborgenen Datei auf dem PC einer Bankmitarbeiterin befunden hätten (siehe Urteil des BVGer A-1534/2018 vom 3. August 2020 E. 3.6; Beschlüsse des Bundesstrafgerichts BB.2019.61 und BB.2019.63 vom 20. November 2019). Weiter habe die spontane Übermittlung der erwähnten «Listen» von Deutschland nach den Niederlanden – wie sich aus dem Ersuchen ergebe – gestützt auf die europäische Richtlinie 2011/16 vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. L 64/1 vom 11. März 2011) stattgefunden. Ein solch spontaner Informationsaustausch sei u. a. vorgesehen, wenn die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats Gründe für die Vermutung einer Steuerverkürzung im anderen Mitgliedstaat hat (s. Abschn. II Art. 9 Abs. 1 Bst. a der Richtlinie 2011/16).

Der Bezug zu den Niederlanden werde im Referenzurteil über die in der Liste erwähnten Domizilcodes hergestellt. Gemäss Amtshilfeersuchen habe sodann ein Abgleich der auf der Liste enthaltenen Kundenstammmnummern auf Basis von zwei Abkommen mit der Schweiz zur Zuordnung und Aussonderung von über 370 Konten geführt. Dies zeige, dass sich zumindest in diesen Fällen der Domizilcode als korrekt erwiesen habe. Sodann sei der Domizilcode auch bereits beim französischen Listenersuchen, das auf Daten derselben Quelle beruht habe, als genügend erachtet worden (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.6 f.; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde würden sich die in der «Liste» ausgewiesenen Vermögenswerte auf [mehrere] Milliarden Schweizer Franken belaufen und damit eine erhebliche Summe darstellen.

Wie bereits erwähnt, genüge es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung für die Vermutung von Steuerpflichtverletzungen, dass die dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten nicht regulär im Systembackup der Bank vorhanden gewesen seien, ein Ermittlungsverfahren bei der Bank mit anschliessender Beschlagnahmung der Daten sowie eine hohe Summe von Vermögenswerten betroffen seien. Dies decke sich mit der Ausgangslage im Referenzurteil und es komme hinzu, dass die das Referenzurteil betreffenden Daten aus derselben Quelle stammen würden, die auch dem vom Bundesgericht als zulässig qualifizierten Listenersuchen Frankreichs zugrunde gelegen habe. Vor diesem Hintergrund sei auch im Referenzurteil das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit der (dortigen) Beschwerdeführenden – im dort streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des BD zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liege daher nicht vor (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.2).

**3.5** An diesen Erwägungen ist für den vorliegenden Fall vollumfänglich festzuhalten. Die diesbezüglichen nachfolgenden Vorbringen der Beschwerdeführenden vermögen an dieser Rechtsprechung nichts zu ändern.

### **3.6**

**3.6.1** Die Beschwerdeführenden bringen vor, dass für die Möglichkeit zur Identifikation von Steuerpflichtigen auf andere Weise als durch Namen erst seit Juni 2011 eine ausdrückliche Ermächtigung bestehe. Die Übermittlung von Informationen, welche das Jahr 2010 oder früher betreffen, würde daher ausser Betracht fallen.

Die Vorinstanz hält unter Berufung auf die Rechtsprechung dagegen, dass, obwohl im Rahmen des DBA CH-NL nicht namentlich identifizierte Amtshilfeersuchen erst seit Inkrafttreten des Abkommens am 9. November 2011 zulässig seien, sich solche Ersuchen durchaus auf vorangehende Steuerperioden beziehen dürften. Indem mit dem vorliegenden Listenersuchen vom 21. Februar 2017 (in welchem die betroffenen Personen anhand der bekannten Konto- und anderen Banknummern einzeln identifiziert würden) Informationen zu den Steuerperioden ab dem 1. März 2010 ersucht würden, liege folglich gerade keine verbotene Rückwirkung vor.

**3.6.2** Es ist unter Verweis auf das bisher Dargelegte auch im vorliegenden Fall angesichts der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung und mit Blick auf die zeitliche Anwendbarkeit von Art. 26 DBA CH-NL (E. 2.2 und E. 3.3.1) nicht zu beanstanden, dass die ersuchende Behörde Informationen zum Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 (Sachverhalt, Bst. A.b) verlangt.

### **3.7**

**3.7.1** Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass das niederländische Amtshilfeersuchen die vom Bundesgericht entwickelten Kriterien, die an ein Listenersuchen ohne namentliche Identifizierung der betroffenen Personen gestellt würden, nicht erfülle und daher eine sog. «fishing expedition» darstelle.

Die Vorinstanz entgegnet, das Bundesverwaltungsgericht habe im zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsenen Urteil A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.2 festgehalten, dass das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der vom niederländischen Ersuchen betroffenen Personen zu bejahen sei und eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, daher nicht vorliege.

**3.7.2** Mit Blick auf die bereits dargelegten einschlägigen Erwägungen im referenzurteil (E. 3.4.3.2) ist in casu das Vorliegen hinreichend konkreter Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der betroffenen Personen – und damit der Beschwerdeführenden – im hier streitbetroffenen Amtshilfeersuchen des BD zu bejahen. Eine verbotene «fishing expedition», welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen nach sich ziehen müsste, liegt daher nicht vor.

### **3.8**

**3.8.1** Die Beschwerdeführenden bringen schliesslich im Wesentlichen vor, die Daten, welche dem Amtshilfeersuchen des BD zugrunde lägen, würden aus einer Verletzung des Schweizer Bankkundengeheimnisses resultieren. Der BD lege ein Verhalten an den Tag, welches mit dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben nicht vereinbar sei, indem er auf Grundlage von Daten, welche unbestrittenermassen deliktischen Ursprungs seien und wovon der BD auch ohne weiteres Kenntnis habe, ein entsprechendes Amtshilfeersuchen stelle.

Die Vorinstanz erkennt demgegenüber unter vollumfänglichem Verweis auf E. 4.5 des Referenzurteils kein treuwidriges Verhalten der Niederlande.

**3.8.2** Das Bundesverwaltungsgericht führte im Referenzurteil aus, gemäss der Rechtsprechung sei keine Verletzung von Treu und Glauben gegeben, wenn der Kausalzusammenhang zwischen einer allfälligen Straftat und einem Amtshilfeersuchen unterbrochen sei. Im vorliegenden Fall wäre der Kausalzusammenhang zwischen einer allfälligen Straftat der Bankmitarbeiterin oder ihrem Vorgesetzten und dem niederländischen Amtshilfeersuchen ohnehin unterbrochen, weil Deutschland die Daten im Rahmen einer spontanen Amtshilfe übermittelt habe. So brauche nicht weiter geprüft zu werden, ob die Mitarbeitenden der Bank tatsächlich eine Straftat begangen hätten. An dieser Stelle könne immerhin festgehalten werden, dass im Zusammenhang mit den anlässlich der Hausdurchsuchung gefundenen Listen sowohl die Bundesanwaltschaft als auch die Beschwerdeinstanz eine vorsätzliche Verletzung des Bankkundengeheimnisses verneint hätten. Es erübrige sich daher auch, die vom (dortigen) Beschwerdeführer gewünschten Verfahrensakten des Bundesstrafgerichts beizuziehen. Die niederländische Steuerbehörde habe zudem gegenüber der Schweiz keine Zusicherung abgegeben, wonach sie die von Deutschland erhaltenen Daten nicht verwenden würde. Die Vorinstanz habe somit keinen Anlass gehabt, das völkerrechtliche Vertrauensprinzip in Frage zu stellen. Damit erübrige es sich folglich auch, insoweit auf die Frage nach einer allfälligen Verletzung des Ordre public einzugehen (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.5.2 m.w.H.).

**3.8.3** Auch an diesen Ausführungen ist vorliegend mangels relevanter Abweichungen betreffend Sach- und Rechtslage vollumfänglich festzuhalten. Ein treuwidriges Verhalten der Niederlande ist nicht ersichtlich. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang denn auch, dass die Beschwerdeführenden einer angeblichen Auslagerung der Bankdaten nicht zugestimmt hätten. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführenden ist deshalb nicht weiter einzugehen (vgl. Beschwerde vom 22. Dezember 2020, S. 30 f.).

**3.8.4** Soweit die Beschwerdeführenden zudem mit ihrer Rüge implizit vorbringen, der BD würde allenfalls Informationen verlangen, in deren Besitz er schon ist, können sie daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Informationen können nämlich auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig

zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck Urteile des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.2.3, A-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1 und A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2064/2002 vom 10. Juni 2022 E. 4.2).

### **3.9**

**3.9.1** Die Beschwerdeführenden bezweifeln ferner die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen, da der Beschwerdeführer 2 bereits seit 1. Januar 2011 in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei.

Die Vorinstanz hält im Wesentlichen mit Verweis auf die E. 4.6 des Referenzurteils dagegen, die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Umstände für den Nachweis eines steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz seien von ihnen im innerstaatlichen, niederländischen Steuerverfahren geltend zu machen.

**3.9.2** Wie bereits im Referenzurteil ausgeführt, beruht das vorliegende Amtshilfeersuchen auf Daten, die auf zwei anlässlich einer Hausdurchsuchung in Deutschland aufgefundenen Listen beruhen, die einen Domizilcode enthielten. Rechtsprechungsgemäss genügt der in der besagten Liste aufgeführte Domizilcode als hinreichender Anhaltspunkt für eine Steuerpflicht im fraglichen Land (E. 3.4.3.2). Zusätzliche Anhaltspunkte sind nicht erforderlich. Diese Rechtsprechung – welche sich auf das französische Listenersuchen 2016 bezieht – kann auch auf das auf dem gleichen Sachverhalt beruhende Listenersuchen der niederländischen Steuerbehörden angewendet werden, welches im Jahre 2017 gestellt wurde (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.6).

Ergänzend ist anzumerken, dass die Frage der Ansässigkeit nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu klären ist (vgl. auch Urteil des BGer 2C\_289/2015 vom 5. April 2016 E. 3.3 ff.). Eine «fishing expedition» liegt demzufolge – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden – nicht vor (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.6).

### **4.**

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der angefochtenen Schlussverfügung vom 27. November 2020 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

**5.**

**5.1** Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind angesichts verschiedener beim Bundesverwaltungsgericht hängiger Konnexverfahren (E. 1.4.2) mit teils gleichen rechtlichen Fragen auf Fr. 3'000.- 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 einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden. Der Überschuss von Fr. 2'000.- ist den Beschwerdeführenden nach Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

**5.2** 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.

*Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Der Antrag auf Verfahrensvereinigung wird abgewiesen.

**2.**

Der Antrag auf Edition der vorinstanzlichen Akten wird als gegenstandslos abgeschrieben.

**3.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**4.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Überschuss von Fr. 2'000.- wird den Beschwerdeführenden nach Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**5.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**6.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

**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: