



Abteilung I  
A-1502/2020

## Urteil vom 17. August 2021

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Zulema Rickenbacher.

Parteien

**1. A.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
**2. B.** \_\_\_\_\_ Ltd.,  
[...],  
**3. F.** \_\_\_\_\_,  
[...],  
alle vertreten durch  
Maître Tobias Zellweger, avocat,  
[...],  
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amsthilfe (DBA CH-SE).

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

**A.a** Mit Datum vom 13. August 2019 richtete die schwedische Steuerbehörde (Swedish Tax Agency; nachfolgend: STA oder ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.971.41; nachfolgend: DBA CH-SE) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Die STA verlangte darin Informationen i.S. A.\_\_\_\_\_, geb. [...] (nachfolgend: betroffene Person). Die ersuchende Behörde nennt als Informationsinhaberin die X.\_\_\_\_\_ (Schweiz) AG (nachfolgend: Bank) und weist darauf hin, dass der Name der betroffenen Person allenfalls als «[...]» ausgewiesen werde.

**A.b** In ihrem Ersuchen führt die STA aus, es laufe eine Untersuchung in Bezug auf das steuerbare Einkommen der betroffenen Person, bei welcher es sich um einen schwedischen Staatsbürger mit Wohnsitz in Schweden handle. Untersucht würden die Steuerperioden vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017, wobei die Verjährung für die Steuerperiode 2013 am 31. Dezember 2019 eintreten werde. Im Wesentlichen gehe es darum, dass die betroffene Person – unter anderem von der «B.\_\_\_\_\_ LTD» (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person) – Zahlungen erhalten, diese steuerbaren Einkünfte jedoch nicht deklariert habe. Die Zahlungen seien teilweise auf das Bankkonto [...] bei der vorangehend erwähnten Bank erfolgt. Am 1. März 2017 sei die betroffene Person von der schwedischen Steuerbehörde aufgefordert worden, ausländische Bankguthaben zu deklarieren und entsprechende Bankunterlagen einzureichen. Am 4. Mai 2017 habe die betroffene Person mitgeteilt, über keine ausländischen Konten zu verfügen. Auf die Aufforderung der schwedischen Steuerbehörden vom 5. März 2019 hin, Bankunterlagen betreffend das Konto bei der Bank zu übermitteln, habe die betroffene Person am 15. Mai 2019 geantwortet, keine ausländischen Bankkonten mehr zu besitzen und auch über keine Bankunterlagen betreffend geschlossene Konten zu verfügen. Als Zweck, für welchen um Informationen ersucht werde, wird im Ersuchen ausschliesslich die Steuerfestsetzung genannt.

**A.c** Die STA ersucht um Übermittlung folgender Unterlagen für den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017:

For the bank account with the N° [...] held at the bank X. \_\_\_\_\_ AG and for all accounts in X. \_\_\_\_\_ Bank of which Mr. A. \_\_\_\_\_ (possible spelling – [...]) is the holder, the beneficial owner or an authorized person:

- a. Identification (name, last name, address, date of birth) of the account holder(s), the beneficial owner(s) and/or the authorized person, signatory(ies);
- b. The copy of the following documents:
  1. Account opening form(s) incl. KYC and Form A/T or other documents assessing the beneficial ownership, and forms showing signatories to the accounts.
  2. Statements of assets as of each 1 January from 2013 to 2018 (31 December 2017);
  3. Account statements from 1 January 2013 to 31 December 2017;
  4. The underlying documentation regarding all transactions on the bank account(s).
  5. Any instructions received by the bank in any form, including letter, email, fax or phone from Mr. A. \_\_\_\_\_, or someone acting on his behalf, requesting any payments or transfers to be made from the accounts.
  6. The closing date of the account(s) and a copy of the closing order.

Die ersuchende Behörde führt aus, die erbetenen Bankunterlagen würden die Verfolgung der Geldflüsse auf das Konto bzw. die Konten der betroffenen Person ermöglichen. Die ersuchten Informationen würden somit der korrekten Erhebung der von der betroffenen Person geschuldeten Einkommenssteuer dienen. Ebenso würden diese Informationen Aufschluss über die Kapitalerträge geben, welche ebenfalls steuerbares Einkommen darstelle und von der betroffenen Person hätte deklariert werden müssen. Abschliessend sichert die STA zu, dass sie sämtliche Informationen, die sie im Zuge des Amtshilfeersuchens erhalten werde, vertraulich behandeln und nur für solche Zwecke verwenden werde, die das dem Ersuchen zugrundeliegende Abkommen vorsehe. Das Ersuchen sei in Übereinstimmung mit den schwedischen Gesetzen und der Verwaltungspraxis sowie dem DBA CH-SE gestellt worden und die Informationen wären erhältlich, würden die schwedischen Gesetze und die schwedische Verwaltungspraxis angewendet. Sodann seien alle Möglichkeiten des innerstaatlichen Rechts ausgeschöpft worden, ausser jenen, die zu einem unverhältnismässigen Aufwand geführt hätten.

**A.d** Mit Editionsverfügung vom 21. August 2019 forderte die ESTV die Bank namentlich dazu auf, die verlangten Informationen zu edieren, die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfefverfahren zu informieren und der ESTV die Zustellungsadresse mitzuteilen.

Die Bank ist dieser Aufforderung fristgerecht nachgekommen und hat die betroffene Person mit Schreiben vom 26. August 2019 über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt. Die beschwerdeberechtigte Person habe von der Bank hingegen nicht informiert werden können, zumal die entsprechenden Geschäftsbeziehungen mittlerweile nicht mehr aktiv seien.

**A.e** Mit Schreiben vom 3. September 2019 teilte der Rechtsvertreter der betroffenen Person der ESTV seine Mandatierung mit und informierte darüber, dass der Gewährung der Amtshilfe nicht zugestimmt werde. Sodann wurde um vollständige Akteneinsicht gebeten.

**A.f** Mit E-Mail vom 14. Oktober 2019 teilte der Rechtsvertreter der betroffenen Person der ESTV mit, dass er nunmehr auch als Vertreter und Zustellungsbevollmächtigter der beschwerdeberechtigten Person amte.

**A.g** Mit Schreiben vom 5. November 2019 erteilte die ESTV die ersuchte Akteneinsicht und gewährte das rechtliche Gehör.

**A.h** Nach Abschluss des innerstaatlichen Verfahrens erliess die ESTV in Bezug auf das Verfahren [...] bzw. das schwedische Amtshilfeersuchen vom 13. August 2019, die Schlussverfügung. Diese datiert vom 11. Februar 2020 und wurde der vom Ersuchen betroffenen Person sowie der beschwerdeberechtigten Person postalisch via Rechtsvertretung zugestellt.

In der Schlussverfügung hiess die ESTV die Leistung von Amtshilfe gut. Gemäss Dispositiv sollen der ersuchenden Behörde die bei der Bank edierten Informationen (vgl. Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung), in welchen auch die beschwerdeberechtigte Person erscheine, übermittelt werden. Weiter wurde festgehalten, dass nicht amtshilfefähige Informationen, welche nicht ausgesondert werden könnten, von der ESTV geschwärzt worden seien. Ausserdem werde die ESTV die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die unter Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung genannten Informationen gemäss den Amtshilfebestimmungen des vorliegend anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE) nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürften (Ziff. 3 des Dispositivs).

**B.**

**B.a** Gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 11. Februar 2020 liessen die betroffene Person, die beschwerdeberechtigte Person sowie F.\_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: Beschwerdeführende 1, 2 und 3) mit Eingabe vom 13. März 2020 Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht erheben. Beantragt wird in der Hauptsache – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – die Feststellung der Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung. Eventualiter sei diese aufzuheben. Subeventualiter seien Angaben und Namen von sämtlichen Drittpersonen, deren Daten – aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der in Schweden behaupteterweise steuerpflichtigen Person – übermittelt werden sollen, in der Antwort der ESTV an die ersuchende Behörde zu schwärzen.

**B.b** Anlässlich ihrer Vernehmlassung vom 27. Mai 2020 schliesst die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

**B.c** Mit unaufgeforderter Stellungnahme vom 11. Juni 2020 haben sich die Beschwerdeführenden erneut vernehmen lassen. Sie halten an der rechtlichen Begründung ihrer Beschwerde vom 13. März 2020 fest und machen geltend, eine Notifikation des Beschwerdeführers 3 im vorinstanzlichen Verfahren wäre – entgegen der Einwände der Vorinstanz – ohne Weiteres möglich gewesen und hätte entsprechend erfolgen müssen.

**B.d** Mit unaufgeforderter Eingabe vom 26. Juni 2020 nimmt die Vorinstanz Bezug auf die Eingabe der Beschwerdeführenden vom 11. Juni 2020 und hält an ihrem bereits geäusserten Antrag auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde fest.

Auf die konkreten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheiderelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der STA gestützt auf das DBA CH-SE zugrunde, welches am 13. August 2019 eingereicht wurde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario). Das Bundesverwal-

tungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-SE zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31-33 VGG).

**1.2** Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts Anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

### **1.3**

**1.3.1** Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. b), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein solches Interesse im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip (vgl. nachfolgend E. 2.2.2) vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt seien, folge allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von Steueramtshilfe betreffend eine andere Person selber (direkt) betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung hätten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1 m.w.H. sowie 139 II 404 E. 11.1; Urteil des BVer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1).

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass sich eine allfällige Beschwerdelegitimation von Personen, welche von einem Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind (vgl. dazu E. 2.1.1) in jedem Fall darauf beschränkt, Einwände betreffend die unredigierte Übermittlung ihrer Daten zu rügen (vgl. Urteil des BVer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Sie umfasst – mangels direkter Betroffenheit und entsprechendem schutzwürdigem Interesse – nicht die Berechtigung, gegen die Leistung der Amtshilfe an sich vorzugehen (vgl. in diesem Sinne BGE 139 II 404 E. 11.1, wo erwogen wurde, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine natürliche oder

juristische Person zu Rechtsmitteln legitimiert sei, wenn sie von der verlangten Rechtshilfemassnahme unmittelbar betroffen werde [vgl. dazu nachfolgend E. 2.1]. Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in den erhobenen Unterlagen erwähnt würden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber von sichergestellten Dokumenten seien, sei die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen).

**1.3.2** Der Beschwerdeführer 1 ist als die vom vorliegenden Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person ohne Weiteres zur Beschwerde legitimiert. Dasselbe gilt für die Beschwerdeführerin 2, welche ebenfalls Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung ist. Auch der Beschwerdeführer 3, welcher zwar nicht die Möglichkeit erhalten hat, am vorinstanzlichen Verfahren teilzunehmen, dessen Daten jedoch in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen vorkommen und unredigiert an die ersuchende Behörde gehen sollen, ist – innerhalb der in Erwägung 1.3.1 genannten Schranken – zur Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 11. Februar 2020 legitimiert (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.4.1 f., vgl. Urteile des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1 f., A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.1). Dies wird denn auch von der Vorinstanz nicht in Frage gestellt.

**1.3.3** Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte – vorliegend zahlreiche von den Beschwerdeführenden genannte Drittpersonen, deren Daten ebenfalls in den zu übermittelnden Unterlagen erscheinen – bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1, 137 IV 134 E. 5.2.2, Urteil des BVGer A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.2).

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

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

**1.6** Nach dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechts-

normen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., N 1.54 unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Aus dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt sodann, dass das Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG) und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind, oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen ("fruit d'un pur hasard"; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen



den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 143 II 506 E. 5.2.1; 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C\_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1, 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1 in fine; Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.5.3).

**2.1.2** Betreffend die Tragweite der Verfahrensgarantien von Personen, die vom Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht direkt betroffen sind, deren Name im Verfahren aber erscheint, hat sich das Bundesgericht jüngst geäußert. Es hat festgehalten, dass die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten sei, die vom Verfahren der Amtshilfe nicht betroffenen Personen, deren Name aber in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheine, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgehe bzw. «evident» sei (vgl. dazu BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteile des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Gemäss Bundesgericht liefe es dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich sei (vgl. dazu BGE 146 I 172 E. 6.2 und 7.3.1; 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Zudem schütze das Spezialitätsprinzip Dritte vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat (BGE 147 II 13 E. 3.5; vgl. vorangehend E. 1.3.1 und nachfolgend E. 2.2.1 f.). Entsprechend sei die Praxis der ESTV, welche die Parteieigenschaft jenen Personen zuerkenne, die sich bei ihr melden und um Schwärzung der sie betreffenden Auskünfte ersuchen, nicht zu beanstanden (BGE 146 I 172 E. 7.3.3). Daraus folge auch, dass eine im Einzelfall allenfalls falsche Entscheidung der Vorinstanz (über die Frage der Information von Drittbetroffenen) nicht die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung zur Folge habe (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.6; Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5).

## **2.2**

**2.2.1** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Dieses besagt, dass – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen in Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass besteht, 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.). Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5, 128 II 407 E. 5.2.1).

**2.2.2** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). In BGE 147 II 13 E. 3.1 hat das Bundesgericht dargelegt, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US (und vergleichbare Bestimmungen anderer Doppelbesteuerungsabkommen) ihren Zweck – den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten – nur erreichen könne, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt werde. Deshalb dürfe der ersuchende Staat die nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu E. 3.1 ff. sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6 des genannten Urteils; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.7.1). Das Gesagte gilt demnach ohne Weiteres auch für Anwendungsfälle des DBA CH-SE.

Auch das vorangehend erwähnte völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.7.2).

**2.3** Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen

Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich, weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 DSGVO unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a) oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das DSGVO verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSGVO im Grunde nicht (statt vieler: BGE 147 II 13 E. 1.3.2 und E. 3; Urteil des BGer 2C\_540/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.3 und E. 3.1; zum Ganzen: Urteil des BVerfG A-3972/2019 22. März 2021 E. 3.8).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall ist zunächst zu prüfen, ob die Vorinstanz – wie die Beschwerdeführenden geltend machen – verpflichtet gewesen wäre, dem Beschwerdeführer 3 sowie weiteren Drittpersonen, deren Daten in den zu übermittelnden Unterlagen erscheinen, im vorinstanzlichen Verfahren Parteistellung einzuräumen und wenn ja, ob sich die vorliegend angefochtene Schlussverfügung deswegen als nichtig erweist.

**3.1.1** Wie vorangehend in Erwägung 2.1.2 dargelegt, hat die Vorinstanz nicht alle Personen, welche gemäss den einschlägigen Bestimmungen beschwerdeberechtigt sein könnten, über ein Amtshilfverfahren zu informieren. Eine Informationspflicht besteht nur gegenüber jenen (Dritt-) Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die Vorinstanz aufgrund der Akten ausgehen muss bzw. deren Beschwerdeberechtigung evident ist.

**3.1.2** Ob die Vorinstanz im vorliegenden Fall zu Unrecht davon ausgegangen ist, die Beschwerdelegitimation des Beschwerdeführers 3 sei im Sinne der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht evident, braucht vorliegend nicht abschliessend geklärt zu werden; denn selbst wenn dies der Fall gewesen und es dadurch zu einer Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers 3 im vorinstanzlichen Verfahren gekommen wäre (was hier offenbleiben kann), wäre im hier zu beurteilenden Fall von einer Heilung eines solchen Mangels und nicht von Nichtigkeit der Verfügung auszugehen (vgl. vorangehend E. 2.1.2). Der Beschwerdeführer 3 ist nämlich durch den Beschwerdeführer 1 über das Amtshilfverfahren informiert worden, hat Einsicht in die Akten erhalten und wurde dadurch befähigt, sich mittels Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zu

wenden, welches die aufgeworfenen Fragen mit voller Kognition und damit sowohl in Bezug auf Sachverhalts- wie auch auf Rechtsfragen überprüfen kann (vgl. diesbezüglich Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.5.1).

**3.1.3** Was die Rügen der Beschwerdeführenden in Bezug auf die Information weiterer Drittpersonen betrifft, ist darauf aus den in Erwägung 1.3.3 genannten Gründen nicht einzutreten (vgl. E. 1.4).

**3.2** Im Folgenden ist zu prüfen, ob die angefochtene Schlussverfügung – wie von den Beschwerdeführenden beantragt – aufzuheben ist.

**3.2.1** Die Beschwerdeführenden begründen diesen Antrag damit, die angefochtene Schlussverfügung verletze Art. 13 Abs. 2 BV. Gemäss dieser Verfassungsbestimmung, habe jede Person Anspruch auf Schutz vor Missbrauch ihrer persönlichen Daten. Eine Einschränkung der Privatsphäre müsse den Voraussetzungen von Art. 36 BV genügen, das heisst, auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen, im öffentlichen Interesse sowie verhältnismässig sein. Das sei im vorliegenden Fall nicht gegeben, zumal aufgrund der von der betroffenen Person gemachten Einwände und der von ihr eingereichten Unterlagen zumindest erhebliche Zweifel daran bestehen würden, ob die von der STA ersuchten Informationen dem Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE genügen. Damit fehle es an einer rechtlichen Grundlage für die Informationsübermittlung. Die Vorinstanz wäre nach Auffassung der Beschwerdeführenden verpflichtet gewesen, von der ersuchenden Behörde genaue Angaben zu den anwendbaren schwedischen Gesetzesbestimmungen einzuholen um die voraussichtliche Erheblichkeit der fraglichen Daten prüfen zu können.

**3.2.2** Wie aus dem hier zu beurteilenden Amtshilfeersuchen hervorgeht, führen die schwedischen Behörden eine Steuerprüfung betreffend den Beschwerdeführer 1 durch (vgl. Sachverhalt A.b). Das Amtshilfeersuchen wird mit dem Ziel gestellt, die korrekte Besteuerungsgrundlage sowie die Festsetzung bzw. Überprüfung der Einkommensbesteuerung der betroffenen Person zu ermitteln. Es wird der begründete Verdacht geäussert, der Beschwerdeführer 1 habe Zahlungen von der Beschwerdeführerin 2 auf ein Konto in der Schweiz erhalten, wobei er diese Zahlungen unrechtmässig nicht als Einkünfte deklariert habe (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Die ersuchten Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) erweisen sich ohne Weiteres

als voraussichtlich erheblich für die von der STA durchzuführenden Untersuchung. Der von er ersuchenden Behörde geschilderte Sachverhalt weist weder offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche auf. Entsprechend ist der ersuchte Staat gemäss völkerrechtlichem Vertrauensprinzip an das Geschilderte gebunden (E. 2.2.1). Jedenfalls war die Vorinstanz unter den gegebenen Umständen nicht gehalten, die ersuchende Behörde diesbezüglich zur Übermittlung der nach schwedischem Recht einschlägigen Bestimmungen aufzufordern.

**3.2.3** Bei der von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Begründung, weshalb der Beschwerdeführer 1 von der Beschwerdeführerin 2 erhaltene Vermögenswerte gemäss schwedischem Recht nicht als Einkommen zu versteuern habe, handelt es sich um Vorbringen, welche im Rahmen des schwedischen Steuerverfahrens zu behandeln sein werden und nicht im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens. Entsprechend ist darauf nicht weiter einzugehen (vgl. Urteil des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.4 mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

**3.2.4** Soweit die Beschwerdeführenden vorbringen, die schwedischen Behörden würden Informationen verlangen, in deren Besitz sie schon seien, können sie daraus nichts zu ihren 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-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1 und A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3).

**3.2.5** Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass die Vorinstanz dem Amtshilfeersuchen zu Recht stattgegeben hat (vgl. jedoch nachfolgend E. 3.4 und E. 3.5).

**3.3** Nachfolgend ist auf das Subeventualbegehren einzugehen, es seien Angaben und Namen des Beschwerdeführers 3 sowie von sämtlichen weiteren Drittpersonen, deren Daten sich in den zu übermittelnden Unterlagen befinden, in der Antwort der Vorinstanz an die ersuchende Behörde zu schwärzen.

**3.3.1** Beim Beschwerdeführer 3 handelt es sich nicht um eine Person, welche rein zufällig in den zu übermittelnden Unterlagen erscheint. Aus den

Akten geht hervor, dass er eine Transaktion über USD 280'000.-- in Zusammenhang mit dem Bankkonto [...] (vgl. Sachverhalt Bst. A.b) getätigt hat. Bei diesen Daten handelt es sich um solche, welche für die Beurteilung der Steuerpflicht der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind, zumal sie Aufschluss über die relevanten Geldflüsse in Zusammenhang mit dem erwähnten Konto geben können. Der Argumentation der Beschwerdeführenden, die namentliche Bezeichnung des Beschwerdeführers 3 sei für die Beurteilung der Steuersituation der vom Ersuchen betroffenen Person weder erforderlich noch relevant, ist nicht zu folgen. Nach dem Gesagten sind diese Daten ungeschwärzt in den zu übermittelnden Unterlagen zu belassen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

**3.3.2** Was den Antrag auf Schwärzung der Daten von weiteren Drittpersonen betrifft, ist auf das in Erwägung 1.3.3 und 1.4 Dargelegte zu verweisen. Auf die Beschwerde ist insoweit nicht einzutreten.

Nicht ausser Acht zu lassen ist hierbei, dass sowohl der Beschwerdeführer 3 als auch die weiteren Drittpersonen durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt sind (vgl. E. 2.1.2 sowie BGE 146 I 172 E. 7.1, insbesondere E. 7.1.3 sowie Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1; Urteil des BVerfG A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.2.2).

**3.4** Wie aus dem Amtshilfeersuchen vom 13. August 2019 hervorgeht, untersucht die STA im vorliegenden Fall die Steuerperioden vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2017. Die ersuchende Behörde hat betreffend die Dringlichkeit des Ersuchens darauf hingewiesen, dass die Verjährung für die Steuerperiode 2013 am 31. Dezember 2019 eintreten werde (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). In der Zwischenzeit ist somit die Verjährung betreffend die Steuerperiode 2013 eingetreten und es ist entsprechend davon auszugehen, dass auch betreffend die Steuerperiode 2014 die Verjährung am 31. Dezember 2020 eingetreten ist. Die ersuchende Behörde hat im Amtshilfeverfahren keinerlei Angaben gemacht, aus welchen explizit oder implizit hervorgegangen wäre, dass die erbetenen Informationen trotz Eintritts der Verjährung noch von Nutzen seien (dies etwa im Unterschied zu den Fällen, welche den Urteilen des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 [vgl. dort E. 10.1 ff.], 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 [vgl. dort Sachverhalt Bst. A, E. 3 ff., 4.2 f.] und dem Urteil des BVerfG A-105/2020 vom 22. Januar 2021 [vgl. dort E. 3.1.3] zu Grunde lagen). Zu beachten ist

im vorliegenden Fall, dass als Zweck des Amtshilfeersuchens ausschliesslich die Steuerfestsetzung und nicht etwa (auch) ein Steuerstrafverfahren genannt wird (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Entsprechend gibt es keinen Grund zur Annahme, die für die Zulässigkeit eines Informationsaustauschs notwendige voraussichtliche Erheblichkeit der Unterlagen betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 sei noch gegeben. Unter diesen Umständen sind die diese Jahre betreffenden Unterlagen nicht zu übermitteln und entsprechend auszusondern.

**3.5** Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die Amtshilfeklausel der Doppelbesteuerungsabkommen den Vertragsstaaten nicht nur die in sachlicher Hinsicht zweckfremde Verwendung von Informationen verbietet, sondern auch jede Verwendung übermittelter Informationen gegenüber Dritten (vgl. vorangehend E. 2.2.2), hat die Vorinstanz Ziff. 3 der angefochtenen Schlussverfügung anzupassen. Sie hat die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in Schweden steuerpflichtige betroffene Person für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und diese Informationen gemäss Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE geheim zu halten sind (vgl. diesbezüglich auch E. 2.3).

**3.6** Nach dem Dargelegten ist zusammenfassend festzuhalten, dass die von der STA ersuchten Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c), welche die Steuerperioden 2015, 2016 und 2017 betreffen, amtshilfeweise zu übermitteln sind. Sodann ist in der Schlussverfügung der Hinweis auf die Verwendungsbeschränkung der übermittelten Daten zu konkretisieren (E. 3.5).

#### **4.**

Es bleibt, auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens einzugehen:

**4.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 3'000.-- festzusetzen (vgl. 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]) und den zu einem untergeordneten Teil obsiegenden Beschwerdeführenden (die Beschwerde ist von Amtes wegen mit Blick auf die Verjährung resp. die

fehlende voraussichtliche Erheblichkeit gutzuheissen) im Umfang von Fr. 2'000.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**4.2** Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.3** Den teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Beschwerdeführenden haben keine Kostennote eingereicht. In Anwendung von Art. 14 Abs. 2 VGKE und unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 1'500.-- als angemessen.

## **5.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von zehn 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.

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als keine Daten betreffend die Steuerperioden 2013 und 2014 zu übermitteln sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

### **2.**

Die Vorinstanz hat die ersuchende Behörde im Rahmen der Leistung der



Amtshilfe im Verfahren [...] explizit auf die Einschränkungen bei der Verwendung der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE hinzuweisen. Insbesondere hat sie darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen den in Schweden steuerpflichtigen A.\_\_\_\_\_, geb. [...], für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE geheim zu halten sind.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 3'000.-- festgesetzt und den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 2'000.-- auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

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

*Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der folgenden Seite.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Zulema Rickenbacher

**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: