



## **Urteil vom 26. November 2018**

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Marianne Ryter, Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch  
lic. iur. Isabelle Chassé, Rechtsanwältin,  
Beschwerdeführende,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-CAN).

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

Mit Schreiben vom 14. Juli 2017 gelangte die Canada Revenue Agency in Ottawa/Ontario (nachfolgend CRA) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) und ersuchte gestützt auf Art. 25 des Abkommens vom 5. Mai 1997 zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-CAN; SR 0.672.923.21) um Amtshilfe betreffend A.\_\_\_\_\_, wohnhaft in (...) (nachfolgend betroffene Person 1), und B.\_\_\_\_\_, wohnhaft an der gleichen Adresse (nachfolgend betroffene Person 2) für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2014.

Die CRA begründete ihr Amtshilfeersuchen im Wesentlichen damit, dass die kanadische Steuerverwaltung bei den betroffenen Personen 1 und 2 eine Steuerprüfung durchgeführt habe und vermute, dass die beiden betroffenen Personen bei C.\_\_\_\_\_ (nachfolgend schweizerische Bank) in der Schweiz Bankkonten eröffnet hätten, welche gegenüber den kanadischen Steuerbehörden nicht offengelegt worden seien, und dass wesentliche Gelder unbesteuert geblieben seien. Der kanadische Steuervertreter der beiden betroffenen Personen habe zwar geltend gemacht, das Geld stamme aus der Erbschaft der verstorbenen Schwester der betroffenen Person 1, die CRA bezweifle jedoch diese Behauptung, da die Schwester bereits im Jahre 2002 verstorben und der Geldtransfer von den beiden Bankkonten in der Schweiz erst im Dezember 2011 erfolgt sei.

Die CRA erklärte hierbei, dass ihr Ersuchen im Einklang mit den landeseigenen Gesetzen und der Verwaltungspraxis stehe und dass solche Informationen erhältlich wären, befänden sie sich in Kanada, und schliesslich, dass sie alle möglichen Auskunftsquellen im ersuchenden Staat ausgeschöpft habe.

**B.**

Mit Editionsverfügung vom 11. August 2017 ersuchte die ESTV die schweizerische Bank um diverse Auskünfte und Dokumente für die Jahre 2011 bis 2014 sowie darum, dass Letztere die beiden betroffenen Personen über das vorliegende Amtshilfverfahren informiere und auffordere, eine bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen, an die die weiteren amtlichen Dokumente zugestellt werden könnten.

**C.**

Nach Erhalt der erfragten Angaben und Unterlagen gewährte die ESTV der

Rechtsvertreterin der beiden betroffenen Personen Einsicht in die amtlichen Akten. Diese nahm am 14. Dezember 2017 Stellung.

**D.**

Mit Schlussverfügung vom 25. Januar 2018 an die beiden betroffenen Personen gewährte die ESTV der CRA Amtshilfe gemäss Ziff. 2 des Dispositivs der Verfügung.

**E.**

Gegen diese Schlussverfügung erhoben die beiden betroffenen Personen (nachfolgend auch Beschwerdeführende) mit Eingabe vom 26. Februar 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen im Wesentlichen die Aufhebung der Schlussverfügung vom 25. Januar 2018. Eventualiter seien diejenigen Passagen zu schwärzen, die keinen Bezug zum vorliegenden Amtshilfeersuchen aufweisen oder einen Zeitraum betreffen würden, der nicht vom anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen abgedeckt sei. Alsdann stellen sie ein als prozessualen Antrag bezeichnetes Begehren, wonach die ESTV anzuweisen sei, vom CRA ergänzende Auskünfte zur Subsidiarität zu verlangen, insbesondere betreffend die Ausschöpfung der internen Wege; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Die Beschwerdeführenden rügen zur Hauptsache eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips, da es die CRA unterlassen habe, die gewünschten Bankauskünfte im Rahmen eines internen Steuerverfahrens zu beschaffen. Dies wäre jedoch möglich gewesen, da die fraglichen Gelder ursprünglich aus kanadischer Quelle stammen würden, nämlich von einem Konto bei der D. \_\_\_\_\_ in Kanada (nachfolgend kanadische Bankstelle). Mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen werde auch versucht, das laufende kanadische Steuerverfahren auszuweiten, womit eine sog. fishing expedition vorliege. Die ersuchten Informationen seien für die korrekte Durchsetzung des kanadischen Steuerrechts ohnehin nicht notwendig, da es sich bei den fraglichen Transfers um Trustausschüttungen handle, die in Kanada nicht steuerbar seien. Das Geld sei nach rund eineinhalb Jahren von der schweizerischen Bank wieder nach Kanada repatriiert worden.

Eventualiter machen die Beschwerdeführenden geltend, auf dem Bankauszug (Seite 5, Enclosure 2; grün markierte Passage auf dem Schedule B [Seite 1] zur Beilage 2) seien die Angaben betreffend die E. \_\_\_\_\_ zu schwärzen, da diese als unbeteiligte Dritte zu betrachten sei. Auch die Angaben zum Portfolio Return (Seite 8, Enclosure 2; grün markierte Position

auf dem Schedule B [Seite 2] zur Beilage 2) seien zu schwärzen, denn diese Einkünfte würden die Steuerperiode 2011 betreffen. Diese falle nicht in den Anwendungsbereich von Art. 25 DBA CH-CAN in der hier anwendbaren Fassung.

#### **F.**

Mit Vernehmlassung vom 16. April 2018 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz), die Beschwerde vom 26. Februar 2018 sei mit Bezug auf den Hauptantrag abzuweisen. Mit Bezug auf den Eventualantrag sei die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Passagen (...) (Seite 8, Enclosure 2) seien zu schwärzen. Der Prozessantrag sei abzuweisen; alles unter Kostenfolge.

Die Vorinstanz macht geltend, dass im vorliegenden Fall keine Veranlassung bestanden habe, vom völkerrechtlichen Vertrauensprinzip abzuweichen. Bei der Informationsträgerin handle es sich um eine schweizerische Bank. Entsprechend könne die CRA einzig auf dem Weg des Amtshilfeverfahrens an die sich bei der schweizerischen Bank befindenden Unterlagen gelangen. Die sich bei der kanadischen Bankstelle befindenden Unterlagen würden lediglich den Geldtransfer betreffen, nicht aber die weiteren von der CRA verlangten Unterlagen und Angaben. Ob es sich bei den Transfergeldern um nicht steuerbare Trustausschüttungen handle bzw. ob diese Gelder wieder nach Kanada repatriert worden seien, habe die ESTV nicht zu beurteilen. Auch solche Gelder könnten Gegenstand der Überprüfung des weltweiten Einkommens sein, zu dessen Zweck das vorliegende Amtshilfeersuchen gestellt worden sei. Die E. \_\_\_\_\_ sei nicht als zufällig auftauchende Dritte zu betrachten. Im Rahmen der Prüfung des weltweiten Einkommens seien sämtliche Informationen über Geldzu- und -abflüsse als voraussichtlich erheblich zu betrachten. Die Angaben zum Portfolio Return würden in der Tat die Steuerperiode 2011 betreffen und seien daher antragsgemäss zu schwärzen. Für den prozessualen Antrag in der vorliegenden Form bestehe kein Raum. Ein ausdrückliches Rückweisungsbegehren sei nicht gestellt worden.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die Verfahrensakten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für das vorliegende Urteil relevant sind.

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

### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012; [StAhiG, SR 651.1]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

**1.2** Die Beschwerdeführenden sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung und als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen (Art. 3 Bst. a StAhiG) an der Aufhebung bzw. Abänderung der angefochtenen Verfügung interessiert und erfüllen damit die Voraussetzungen zur Beschwerdeerhebung (vgl. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG).

**1.3** Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Demnach ist darauf einzutreten.

### **2.**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können 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).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Die aktuelle Amtshilfeklausel gemäss Art. 25 DBA CH-CAN und das vom Bundesrat und der Regierung von Kanada hierzu vereinbarte Auslegungsprotokoll sind seit dem 16. Dezember 2011 in Kraft (vgl. Art. XI bis XIII des Protokolls vom 22. Oktober 2010 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, unterzeichnet am 5. Mai 1997 in Bern [AS 2012 417, BBI 2011 139; nach-

folgend Änderungsprotokoll]; hierbei enthält Art. XII des Änderungsprotokolls das sog. Auslegungsprotokoll, welches in seiner Ziff. 2 die Konkretisierung von Art. 25 DBA CH-CAN bezweckt; vgl. Botschaft vom 3. Dezember 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Kanada [nachfolgend Botschaft DBA CH-CAN 2010]; BBl 2010 139 ff., S. 151).

Ziff. 2 des Auslegungsprotokolls wurde sodann mit dem Briefwechsel vom 28. Juni/23. Juli 2012 konkretisiert (vgl. Briefwechsel vom 28. Juni/23. Juli 2012 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Kanada betreffend das am 22. Oktober 2010 in Bern unterzeichnete Protokoll zur Änderung des am 5. Mai 1997 in Bern unterzeichneten Abkommens zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung von Kanada zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Kraft getreten durch Notenaustausch am 31. Oktober 2013; [AS 2013 4067]; vgl. hierzu auch Botschaft DBA CH-CAN 2010 S. 151).

In zeitlicher Hinsicht sind Art. 25 DBA CH-CAN und Ziff. 2 des Auslegungsprotokolls mit seiner Konkretisierung auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die am oder nach dem 31. Oktober 2013 gestellt werden und sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen (vgl. Art. XIII Abs. 1 Bst. b Änderungsprotokoll).

**3.1.2** Die vorrevidierte Fassung von Art. 25 DBA CH-CAN (gültig bis zum 15. Dezember 2011) beschränkte den Informationsaustausch auf Informationen zur Durchführung des Abkommens (vgl. Botschaft DBA CH-CAN 2010, S. 142 und S. 152). Mithin enthielt das vorrevidierte Abkommen lediglich eine sog. kleine Amtshilfeklausel (Botschaft vom 16. Juni 1997 über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Kanada; BBl 1997 III 1453 ff., S. 1458 f.). Aufgrund dieser wurden keine Auskünfte erteilt, wenn sie einzig dazu dienten, zu prüfen, ob ein Steuerpflichtiger seine Einkünfte bzw. sein Vermögen den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts entsprechend versteuert hatte.

**3.1.3** Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen der CRA datiert vom 14. Juli 2017 und betrifft die Steuerperioden 2002 bis 2014. Damit sind sämtliche Auskünfte untersagt, die zur Prüfung dienen, ob die Beschwerdeführenden ihre Einkünfte in den vor dem 1. Januar 2012 endenden Steuerperioden korrekt versteuert haben.

**3.1.4** Die Durchführung des DBA CH-CAN richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

Zu beachten ist ferner die Konkretisierung des StAhiG auf Verordnungsebene in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung (Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen; [StAhiV, SR 651.11]).

**3.2** Gemäss Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-CAN tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Dieser Informationsaustausch ist nicht beschränkt durch Art. 1 DBA CH-CAN, welcher sich auf den persönlichen Geltungsbereich bezieht.

**3.3** Art. 25 Abs. 3 DBA CH-CAN sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustauschs vor (Botschaft DBA CH-CAN 2010 S. 150).

**3.4** Art. 25 Abs. 5 DBA CH-CAN enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken gehalten werden. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen in Art. 25 Abs. 3 DBA CH-CAN auszutauschen, insbesondere kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das Bankgeheimnis verweigern (Botschaft DBA CH-CAN 2010 S. 150).

**3.5** Schliesslich fehlt in Art. 25 DBA CH-CAN eine Verpflichtung zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch. Ein solcher ist jedoch gleichwohl möglich, wenn er nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchten Staates zulässig ist (vgl. Botschaft DBA CH-CAN 2010 S. 151). Mangels Relevanz ist hier nicht weiter auf die weiteren völkerrechtlichen Bestimmungen zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch von Bankkonten und ihre allfällige Implementierung im DBA CH-CAN bzw. im Verhältnis zwischen der Schweiz und Kanada einzugehen.

### **3.6**

**3.6.1** Nach Ziff. 2 Bst. c des Auslegungsprotokolls besteht hinsichtlich Art. 25 DBA CH-CAN «Einvernehmen darüber, dass der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bezweckt, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten und gleichzeitig

klarzustellen, dass es den Vertragsstaaten nicht erlaubt ist, 'fishing expeditions' zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist». Ergänzend hält die Bestimmung fest, dass Ziff. 2 Bst. b des Auslegungsprotokolls wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die 'fishing expeditions' vermeiden sollen, wobei die Unterabsätze (i) - (v) so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

**3.6.2** «Fishing expeditions» werden von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD] umschrieben als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» (vgl. Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.1; Urteil des BVerfG A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 2.6.1, angefochten vor BVerfG).

**3.6.3** Sind die Voraussetzungen von Ziff. 2 Bst. b des Auslegungsprotokolls erfüllt, das heisst, enthält das Amtshilfeersuchen die in dieser Bestimmung verlangten Angaben, mithin

- i) den Namen und, sofern bekannt, weitere Angaben zur Identifikation der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en), wie die Adresse, die Kontonummer oder das Geburtsdatum;
- ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen;

so ist davon auszugehen, dass ein präzises Ermittlungsobjekt vorliegt. Diesfalls ist eine Beweisausforschung zu verneinen (vgl. Botschaft DBA CH-CAN 2010, S. 151).

**3.6.4** Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts liegt keine «fishing expedition» vor, wenn einer ersuchenden Behörde eine Kontonummer der betroffenen Person bekannt ist und diese Behörde auch nach



anderen Konten fragt, welche die betroffene Person bei der Bank, bei der das Konto mit der bekannten Nummer gehalten wird, hält bzw. an denen sie berechtigt ist. Es handelt sich gerade nicht um eine grundlose Anfrage «ins Blaue», sondern um eine konkrete Frage in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung. In einem solchen Fall kann von einer «fishing expedition» keine Rede sein (Urteil des BVGer A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.5; vergleiche hierzu auch Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 2.4 und 2.5.1).

**3.6.5** Die Voraussetzung der «voraussichtlichen Erheblichkeit» ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1). Weil in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates grundsätzlich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat hat also in diesem Sinne nur eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2). Gemäss dem Bundesgericht bildet der Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» denn auch «eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen» (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 2.6; Urteile des BVGer A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.3 und 2.1.4, A-5936/2017 vom 19. Juli 2018 E. 2.4).

**3.6.6** Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-7091/2014 vom 9. Juni 2015 E. 10.1 festgehalten, dass der per 31. Dezember ausgewiesene Vermögensstatus mit demjenigen per 1. Januar identisch ist. Ersucht die ausländische Behörde ausdrücklich um Angaben zum Vermögen für die betroffene Steuerperiode, die am 1. Januar beginnt, so erweist sich die Bekanntgabe des Vermögensstatus per 31. Dezember des Vorjahres als voraussichtlich erheblich und fällt nicht unter den Tatbestand des spontanen Informationsaustauschs. Darüber hinaus können unter Umständen aber auch Informationen übermittelt werden, die aus einer Steuerperiode stammen, die vom Amtshilfeersuchen nicht erfasst wird. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Informationen einen engen Bezug zur (zulässiger-

weise) ersuchten Steuerperiode aufweisen wie es zum Beispiel bei Eröffnungsdokumenten oder Unterschriftsberechtigungen zu Bankkonti der Fall ist.

**3.6.7** 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 [BV; SR 101]) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteil des BVGer A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.6, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2 mit weiteren Hinweisen).

**3.7** Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche *nicht* «betroffene Personen» sind, unzulässig, „wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn 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» auszulegen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.4, 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also «rein zufällig» in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; 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 Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 mit Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f.; zu diversen Konstellationen BGE 144 II 29 E. 4.2.4 sowie E. 4.3 – 4.5 und 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten; Urteile des BVGer A-845/2018 vom 30. August 2018 E. 2.4.2, A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.2.1).

**3.8** Gemäss Ziff. 2 Bst. a des Auslegungsprotokolls besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen zumutbaren Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip; vgl. dazu ANDREAS DONATSCH et al., Internationale Rechtshilfe in Strafsachen – unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 234).

**3.9** Nach dem sogenannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.4). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1; Urteil des BVGer A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.3.2).

Ebenso besteht kein Anlass für Zweifel an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung, wonach sie alle voraussichtlich zumutbaren innerstaatliche Mittel ausgeschöpft habe, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-5936/2017 vom 19. Juli 2018 E. 2.7, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

**3.10** Art. 7 Bst. a StAhiG sieht – in Umsetzung des Verbots der «fishing expeditions» – vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden. Darüber hinaus wird auf ein Amtshilfeersuchen nach Art. 7 Bst. b und c StAhiG nicht eingetreten, wenn damit Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind, oder das Ersuchen den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, z.B. weil es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. Befinden sich die nicht zu übermittelnden Informationen auf Dokumenten, welche auch zu übermittelnde Angaben enthalten, kann ein Nichteintreten dadurch erfolgen, dass die nicht zu übermittelnden Informationen geschwärzt werden.

#### 4.

**4.1** Im vorliegenden Fall liegt die Schlussverfügung der ESTV vom 25. Januar 2018 im Streit. In dieser Verfügung sieht die Vorinstanz unter anderem die Übermittlung der Eröffnungsunterlagen für zwei bei der schweizerischen Bank geführte und auf die Beschwerdeführenden lautende Bankkonti vor. Ferner beabsichtigt die Vorinstanz, die Bankauszüge und Vermögensausweise betreffend diese Bankkonti zu übermitteln für den 1. Januar 2012, den 31. Dezember 2012 sowie bis 2014. Damit entspricht die Vorinstanz dem kanadischen Amtshilfeersuchen vom 14. Juli 2017 nur teilweise. Den Erwägungen der angefochtenen Schlussverfügung ist jedoch zu entnehmen, dass Vorinstanz hinsichtlich der Angaben per 1. Januar 2012 auf die Auszüge per 31. Dezember 2011 abstellt. Diese Abschlüsse weisen offenbar neben dem Total des Vermögens per 31. Dezember 2011 auch die für das Jahr 2011 erzielten Erträge separat aus.

**4.2** Zu Recht gehen beide Parteien davon aus, dass auf das Amtshilfeersuchen der CRA vom 14. Dezember 2017 die Amtshilfeklausel gemäss Art. 25 DBA CH-CAN in der seit 16. Dezember 2011 geltenden Fassung zur Anwendung gelangt (E. 3.1.3). Infolgedessen beschränkt sich die Amtshilfe grundsätzlich auf die Steuerperioden ab 1. Januar 2012 (vgl. dazu auch E. 4.6).

**4.3** Die Beschwerdeführenden machen unter anderem geltend, dass eine unzulässige «fishing expedition» vorliege, denn die CRA versuche das in Kanada hängige Steuerverfahren auszudehnen, indem sie Bankunterlagen aus der Schweiz verlange und hoffe, neben den erbetenen Informationen weitere Informationen zu erhalten, die nicht Gegenstand des internen Steuerverfahrens in Kanada seien.

Das DBA CH-CAN schliesst die Amtshilfe für «fishing expeditions» aus (E. 3.6). Eine «fishing expedition» liegt jedoch nicht vor, wenn das Amtshilfeersuchen sich auf ein präzises Ermittlungsobjekt bezieht (E. 3.6.3). Von einem solchen ist auszugehen, wenn die ersuchende Behörde, die in Ziff. 2 Bst. b des Auslegungsprotokolls genannten Angaben liefert (E. 3.6.3).

Das Amtshilfeersuchen der CRA vom 14. Dezember 2017 richtet sich ausdrücklich gegen die Beschwerdeführenden. Die CRA erbittet für den Zeitraum vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2014 umfassende Bankinformationen über zwei bei der schweizerischen Bank geführte Bankkonti, die auf die Beschwerdeführenden lauten. Sie hat bei diesen für die Jahre 2006 bis 2014 eine Steuerprüfung durchgeführt und vermutet, dass Einkünfte

aus schweizerischer Quelle in Kanada nicht deklariert worden seien. Die CRA führt weiter aus, dass von den erwähnten Bankkonti am 28. Dezember 2011 und am 30. Dezember 2011 Überweisungen nach Kanada erfolgt seien. Entgegen der Behauptung der Steuerpflichtigen könne es sich hierbei nicht um Zahlungen im Zusammenhang mit steuerfreien Ausschüttungen aus dem Trust der verstorbenen Schwester der betroffenen Person 1 handeln, denn die Erblasserin sei bereits im Jahre 2002 verstorben. Mit den erbetenen Auskünften soll überprüft werden, ob die Beschwerdeführenden ihre sämtlichen weltweiten Einkünfte ordnungsgemäss versteuert hätten.

Diese Ausführungen enthalten nicht nur sämtliche im Auslegungsprotokoll vorgesehene Angaben, sondern lassen auf ein präzises Ermittlungsobjekt schliessen. Unter diesen Umständen ist es unerheblich, wenn die CRA nicht nur nach Informationen zu den bereits bekannten Bankkonti, sondern auch nach möglichen weiteren Konti bei der Informationsträgerin fragt (E. 3.6.4). Ebenso ist es irrelevant, dass aufgrund der erfragten Bankauszüge weitere allenfalls steuerrelevante Einkommenszuflüsse gefunden werden könnten (vgl. dazu aber nachfolgend E. 4.6).

**4.4** Die Beschwerdeführenden machen sinngemäss geltend, die erbetenen Informationen betreffend die im Dezember 2011 erfolgten Geldüberweisungen nach Kanada seien für die korrekte Durchsetzung des kanadischen Steuerrechts nicht notwendig, da es sich bei den überwiesenen Geldern um in Kanada nicht steuerbare Trustausschüttungen gehandelt habe und diese Betreffnisse nur während rund eineinhalb Jahren bei der schweizerischen Bank deponiert gewesen seien.

Nach der Rechtsprechung ist der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit umfassend zu verstehen und sind die Hürden für die Gewährung der Amtshilfe nicht allzu hoch (E. 3.6.5). Die Vorinstanz kann sich hierbei auf eine Plausibilitätskontrolle beschränken (E. 3.6.5). Das Amtshilfeersuchen vom 14. Juli 2017 bezweckt die Überprüfung der weltweiten Einkünfte der Beschwerdeführenden auf ihre Steuerbarkeit in Kanada. Es ist nicht zu beanstanden, wenn die CRA vermutet, dass über die bei einer schweizerischen Bank in der Schweiz geführten Bankkonti Einkünfte vereinnahmt worden sein könnten. Damit erweisen sich die zu diesen Bankkonti erbetenen Kontoinformationen als voraussichtlich erheblich. Hierbei ist es aus Sicht des ersuchten Staates irrelevant, ob solche allfälligen Einkünfte in Kanada steuerbar oder steuerfrei sind. Die Prüfung der Steuerbarkeit obliegt der veranlagenden Steuerbehörde (vgl. dazu auch E. 4.6).

**4.5** Die Beschwerdeführenden rügen sodann eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips. Sie behaupten in diesem Zusammenhang, die CRA habe entgegen ihren Ausführungen im Amtshilfegesuch keinerlei Bemühungen unternommen, die Informationen über die fraglichen Überweisungen auf das genannte Konto bei der schweizerischen Bank auf landesinternem Weg erhältlich zu machen. Die Gelder seien nämlich von einem Konto in Kanada in die Schweiz überwiesen worden. Infolgedessen hätten die entsprechenden Informationen ohne Weiteres bei der kanadischen Bankstelle beschafft werden können. Dies habe die CRA jedoch unterlassen, obschon sie durch den kanadischen Steuerberater auf die Quelle des Geldflusses hingewiesen worden sei.

Eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips schliesst die Gewährung der Amtshilfe grundsätzlich aus (E. 3.8). Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip hat die Vorinstanz jedoch grundsätzlich auf die Angaben des ausländischen Staates im Amtshilfeersuchen abzustellen, es sei denn, diese Angaben seien offenkundig falsch oder zweifelhaft, weil Fehler, Lücken oder Widersprüche vorliegen (E. 3.9).

Die Beschwerdeführenden erblicken einen Widerspruch und eine Lücke darin, dass die Vorinstanz zu ihren Vorbringen in der Stellungnahme vom 14. Dezember 2017 nicht detailliert Stellung genommen, sondern lediglich pauschal auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verwiesen habe. Es sei nicht aktenkundig, wann, wie und ob die CRA den Versuch unternommen habe, von den Beschwerdeführenden Unterlagen und Informationen bezüglich die untersuchungsgegenständlichen Geldtransfers von der kanadischen Bankstelle an die schweizerische Bank einzufordern.

Die Ausführungen der Beschwerdeführenden vermögen indes keine offenkundigen Zweifel an der Sachdarstellung und Erklärung der CRA zu wecken, zumal die Vorinstanz zu Recht darauf hinweist, dass dem kanadischen Fiskus der direkte Zugriff auf schweizerische Bankunterlagen verwehrt ist. Die nach der Meinung der Beschwerdeführenden im innerstaatlichen Verfahren bei der kanadischen Bankstelle erhältlich gewesenen Bankunterlagen mögen sich ebenfalls als steuerlich relevant erweisen, zumal sie Angaben zu Überweisungen nach und von den schweizerischen Bankkonti enthalten. Sie enthalten jedoch keine Angaben zu allfälligen weiteren Kontenbewegungen auf den schweizerischen Bankkonti, welche ebenfalls steuerrelevant sein könnten. Sie sind daher auch nicht geeignet, die schweizerischen Bankunterlagen zu ersetzen.

Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich, dass die Vorinstanz grundsätzlich zu Recht teilweise Amtshilfe gewährt hat (vorbehältlich der nachfolgenden Einschränkungen gemäss E. 4.6).

**4.6** Mit Bezug auf dem Umfang der zu erteilenden Informationen und Auskünfte bzw. Dokumente blieb die amtshilfeweise Übermittlung der Kontoeröffnungsangaben zu Recht unangefochten (E. 3.4).

Unter der Voraussetzung, dass eine Übermittlung grundsätzlich zulässig ist (vgl. E. 4.5), gehen die Parteien inzwischen übereinstimmend davon aus, dass der Saldo bzw. Kontostand per 31. Dezember 2011 übermittelt werden darf (vgl. E. 3.4). Die Höhe der während des Jahres 2011 bzw. früher erzielten Einkünfte betreffen demgegenüber einen Zeitraum, für den weder nach der vorrevidierten Fassung noch nach der derzeit geltenden Fassung von Art. 25 DBA CH-CAN Amtshilfe gewährt werden darf (E. 3.1.1, 3.1.2 und 3.1.4). Insoweit ist die Beschwerde gutzuheissen und sind die Angaben zu schwärzen (E. 3.10).

Mit Bezug auf den Schwärzungsantrag auf dem Kontoauszug der Beschwerdeführenden für die Zeit vom 31. Januar 2012 und dem 22. Februar 2012 ist festzuhalten, dass es sich bei E. \_\_\_\_\_ um eine an einer Transaktion beteiligte Partei handelt und damit nicht um eine unbeteiligte Drittperson über die keine Auskünfte erteilt werden darf (E. 3.7). Der entsprechende Schwärzungsantrag der Beschwerdeführenden ist demzufolge abzuweisen.

**4.7** Nachdem sich die Vorinstanz zu Recht auf eine Plausibilitätskontrolle beschränkt hat und eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips zu verneinen ist (E. 4.4 und 4.5), bleibt weder für den von den Beschwerdeführenden gestellten „prozessualen Antrag“ noch für eine Rückweisung an die Vorinstanz Raum, weshalb diese Anträge abzuweisen sind.

**4.8** Aus dem vorstehend Gesagten ergibt sich, dass die Beschwerde insoweit begründet ist, als die Angaben auf dem Kontoauszug bzw. Vermögensausweis per 31. Dezember 2011, welche Rückschlüsse auf die Höhe der Einkünfte der Vorjahre zulassen (...; vgl. Sachverhalt F), zu schwärzen sind. Die Beschwerde ist somit im Sinne dieser Erwägungen teilweise gutzuheissen.

## **5.**

**5.1** Gemäss Art. 63 Abs. 1 VwVG werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Die Verfahrenskosten bemessen

sich nach dem Reglement vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2). Beim vorliegenden Ausgang des Verfahrens sind den teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'500.- aufzuerlegen. Der einbezahlte Kostenvorschuss (Fr. 5'000.-) ist hierbei auf die Verfahrenskosten anzurechnen und im übersteigenden Umfang (Fr. 500.-) nach Eintritt der Rechtskraft an die Beschwerdeführenden zurückzuerstatten.

**5.2** 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. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxismässig Fr. 750.- als angemessen.

## **6.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite).*



## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.

### **2.**

Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 25. Januar 2018 wird im Sinne der Erwägungen dahingehend abgeändert, als dass die in den zu übermittelnden Bankunterlagen aufgeführten Angaben betreffend die Einkünfte 2011 zu schwärzen sind.

### **3.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.- festgesetzt und im Umfang von Fr. 4'500.- den Beschwerdeführenden auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- entnommen. Im Umfang von Fr. 500.- wird der Kostenvorschuss den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 750.- zu bezahlen.

### **5.**

Dieses Urteil geht an:

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

*(Die Unterschrift und die Rechtsmittelbelehrung befinden sich auf der nächsten Seite).*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

### **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). 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: