



## **Urteil vom 28. November 2018**

---

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),  
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
2. **B.** \_\_\_\_\_ **LIMITED**,  
(...),

beide vertreten durch  
Dr. Walter Frei, Rechtsanwalt,  
MME Legal / Tax / Compliance,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-SE).

## Sachverhalt:

### A.

Am 10. November 2017 reichte die Swedish Tax Agency, International Tax Office, Stockholm (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) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfeersuchen ein. Als betroffene Personen waren A.\_\_\_\_\_, die C.\_\_\_\_\_ AB und die B.\_\_\_\_\_ LIMITED genannt. Die STA verlangte darin Informationen über alle Konten lautend auf den Namen der B.\_\_\_\_\_ LIMITED, einschliesslich – aber nicht beschränkt auf – das Bankkonto mit der Nummer CH (...) bei der Bank D.\_\_\_\_\_ AG, in (Ort) und alle Konten bei der Bank D.\_\_\_\_\_ AG, welche A.\_\_\_\_\_ besitzt oder für welche er eine Vollmacht aufweist (alleine oder gemeinsam); und zwar für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2016. Es werde vermutet, dass A.\_\_\_\_\_ aufgrund seiner engen Beziehung zu Schweden in Schweden unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die ersuchten Informationen seien für die Besteuerung von A.\_\_\_\_\_ in Schweden voraussichtlich erheblich. Die STA bittet um Übermittlung folgender Unterlagen in Bezug auf oben genannte und allfällige andere Konten:

- a) Account opening form or other forms showing account holder and signatories/authorised persons to operate the account/-s;
- b) Copies of bank statements
- c) Any available underlying documents regarding every transfer both from and to the account/-s;
- d) Is/has any banking card been linked to the account/-s during whole or part of the period? Please specify the name of the user and the period. Please provide copies of all bank statements concerning the transactions of the banking card/s for the period.

### B.

Am 20. November 2017 erliess die ESTV gegenüber der Bank D.\_\_\_\_\_ AG eine Editionsverfügung und bat sie, die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren. Am 1. Dezember 2017 kam die Bank D.\_\_\_\_\_ AG der Aufforderung zur Aktenedition nach. Die betroffenen und die beschwerdeberechtigten Personen hatte sie mit Schreiben vom 30. November 2017 und 14. Dezember 2017 informiert.

**C.**

Am 20. Dezember 2017 bzw. 19. Februar 2018 beantragte der Vertreter von A.\_\_\_\_\_, der B.\_\_\_\_\_ LIMITED und der C.\_\_\_\_\_ AB Akteneinsicht.

**D.**

Mit Schreiben vom 30. Januar 2018 und vom 15. März 2018 gewährte die ESTV dem Vertreter Akteneinsicht und setzte eine Frist von zehn Tagen zur Einreichung einer Stellungnahme an. Mit Schreiben vom 15. März 2018 gewährte die ESTV sodann ergänzende Akteneinsicht.

**E.**

Am 8. Februar 2018 bzw. 20. März 2018 reichte der Vertreter von A.\_\_\_\_\_, der B.\_\_\_\_\_ LIMITED und der C.\_\_\_\_\_ AB eine Stellungnahme ein, welche er mit Schreiben vom 12. April 2018 ergänzte. Er wehrte sich gegen die Leistung von Amtshilfe insbesondere mit den Argumenten, die verlangten Informationen seien voraussichtlich nicht erheblich bzw. es sei deren Unerheblichkeit offensichtlich. Bezüglich der B.\_\_\_\_\_ LIMITED und A.\_\_\_\_\_ handle es sich um eine unzulässige «fishing expedition». A.\_\_\_\_\_ sei nach 2003 nie mehr nach Schweden zurückgekehrt, sei im Jahr 2011 irrtümlich ins [nicht näher definierte] Register eingetragen worden und habe sich während der Untersuchungsperiode auch nicht regelmässig in Schweden aufgehalten. Die schwedische Steuerbehörde habe bereits Bankunterlagen mit Kreditkartenabrechnungen und wisse daher, wie lange sich A.\_\_\_\_\_ in Schweden aufgehalten habe. Insgesamt seien die schweizerischen Bankunterlagen zur Klärung der schwedischen Steuerpflicht untauglich. Es gebe auch keine «starken Bindungen» zu Schweden.

**F.**

Am 28. März 2018 trat die ESTV mit der STA zur Klärung der Ein- bzw. Austragung in einem Register und deren Auswirkung auf die Ansässigkeit bzw. unbeschränkte Steuerpflicht in Schweden in Kontakt. Am 29. März 2018 versicherte die STA, dass unter bestimmten Voraussetzungen eine ehemals in Schweden wohnhafte Person auch nach Löschung im Einwohnerregister («population register») steuerpflichtig sein könne, da ein Unterschied zwischen «wohnhaft sein» und steuerlicher Ansässigkeit bestünde. Die im Ersuchen dargestellte enge Verbindung zum schwedischen Staat könne eine Einkommensbesteuerung rechtfertigen. Wie im Ersuchen be-

reits ausgeführt, werde vermutet, dass A.\_\_\_\_\_ in Schweden unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die verlangten Informationen würden helfen, die Steuerpflicht definitiv festzustellen.

#### **G.**

Am 3. Mai 2018 erliess die ESTV [weitgehend identische] Schlussverfügungen u.a. betreffend A.\_\_\_\_\_ und der B.\_\_\_\_\_ LIMITED. Die ESTV kam darin zum Schluss, der STA sei betreffend A.\_\_\_\_\_, der B.\_\_\_\_\_ LIMITED und der C.\_\_\_\_\_ AB Amtshilfe zu leisten. Die Informationen, die sie der STA übermitteln wollte, entsprachen den ersuchten Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. A). Dies u.a. mit der Begründung, entscheidend sei einzig, ob die von der ersuchenden Behörde gelieferten Anhaltspunkte für eine Einkommenssteuerpflicht im ersuchenden Staat von vornherein entkräftet werden könnten. Die STA sei mit dem Ziel an die ESTV gelangt, ihre Vermutung mithilfe der ersuchten Informationen und Unterlagen stützen bzw. belegen zu können. Die dargelegte enge Beziehung zum schwedischen Staat könne eine Einkommensbesteuerung rechtfertigen, wozu die angefragten Bankunterlagen benötigt würden. Die STA habe im Ersuchen die Grundlagen für die Informationsbeschaffung ausreichend dargelegt; ein Konnex zwischen dem Sachverhalt und den verlangten Informationen sei vorhanden. Die Glaubhaftigkeit der Darstellung des ersuchenden Staates, der die Ansässigkeit der betroffenen Person in seinem Staatsgebiet behauptet, werde durch eine (allfällige) Ansässigkeit dieser Person in einem anderen Staat nicht entkräftet. Auch liege es nicht im Zuständigkeitsbereich des ersuchten Staates, einen möglichen Konflikt hinsichtlich der Ansässigkeit im Amtshilfeverfahren zu klären. Zudem seien alle innerstaatlich vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft worden und das Subsidiaritätsprinzip somit nicht verletzt.

#### **H.**

Gegen diese Schlussverfügungen erhoben A.\_\_\_\_\_ und die B.\_\_\_\_\_ LIMITED (nachfolgend: die Beschwerdeführenden) am 4. Juni 2018 (eine) Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen sinngemäss, die Schlussverfügungen der ESTV vom 3. Mai 2018 seien aufzuheben und der STA sei keine Amtshilfe zu leisten; unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuern zu Lasten der ESTV. Die Beschwerdeführenden bringen vor, die schweizerischen Bankunterlagen vermöchten nie den beabsichtigten Zweck – die Etablierung der schwedischen Steuerpflicht – zu erreichen. Solange keine Steuerpflicht von A.\_\_\_\_\_ in Schweden rechtskräftig festgestellt sei, könne es nicht angehen, Bankunterlagen von einem ausländischen Bankkunden bei einer Schweizer Bank

zu verlangen. Diese Bankunterlagen seien zur Klärung der schwedischen Steuerpflicht untauglich und das Ersuchen sei eine unzulässige «fishing expedition». Die STA bringe in ihrem Ersuchen keine Anknüpfungspunkte vor, welche eine schwedische Steuerpflicht begründen würden. Da sich die STA die für die Beurteilung notwendigen Informationen bzgl. der C. \_\_\_\_\_ AB auf eigenem Territorium beschaffen könne, verletze das Ersuchen das Gebot der Subsidiarität.

#### **I.**

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihren Vernehmlassungen vom 3. August 2018, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Sie hält dagegen, es sei entscheidend, ob die von der ersuchenden Behörde gelieferten Anhaltspunkte für eine Einkommenssteuerpflicht im ersuchenden Staat von vornherein entkräftet werden könnten. Die ersuchende Behörde erkläre, dass sie aufgrund der engen Beziehung von A. \_\_\_\_\_ zu Schweden von einer Steuerpflicht ausgehe bzw. seine Ansässigkeit vermute; in diesem Zusammenhang seien keine Gründe ersichtlich, die gegen eine Amtshilfeleistung sprechen würden. Welche Informationen bzw. welche Beweise zur Erhärtung des konkreten Verdachts erforderlich seien, liege alleine im Ermessen der ersuchenden Behörde. Es könne nicht von vornherein davon ausgegangen werden, dass die Bankunterlagen unerheblich seien, da sie beispielsweise diverse inländische (schwedische) Zahlungen aufdecken könnten und für eine etwaige Steuerveranlagung benötigt würden. Die Beschwerdeführenden könnten die Untauglichkeit der ersuchten Bankinformationen zur Ermittlung des Besteuerungsortes nicht nachweisen. Vorliegend zeige das Ersuchen ausreichend präzise und fundiert, für welche Zwecke die Informationen gebraucht würden, weshalb zu Recht darauf eingetreten worden sei. Sodann könnten die Informationen gerade nicht aus den eingereichten Unterlagen der C. \_\_\_\_\_ AB in Erfahrung gebracht werden.

#### **J.**

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

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

### **1.**

**1.1** Die Verfahren A-3275/2018 und A-3276/2018 betreffen dasselbe Amtshilfeersuchen und es stellen sich die gleichen Rechtsfragen. Auch die Schlussverfügungen sind weitgehend identisch und es wurde für beide Beschwerdeführende nur eine Beschwerde eingereicht. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren zu vereinigen und über die Beschwerde in einem einzigen Urteil zu befinden (vgl. Urteile des BVGer A-5652/2017, A-5659/2017 vom 19. Juli 2018 E. 1.1 und A-197/2018, A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 1.1, je mit Hinweisen).

**1.2** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der STA gestützt auf das DBA CH-SE zugrunde, welches am 10. November 2017 eingereicht wurde. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 672.5; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario), soweit dem DBA CH-SE nichts anderes zu entnehmen ist (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**1.3** Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-SE zuständig (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG i.V.m. Art. 31-33 VGG).

**1.4** Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an die STA zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Sie sind damit und als Adressaten der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.5** 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; ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.149 ff.; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1146 ff.).

## **2.**

**2.1** Die (aktuell geltende und Art. 26 des OECD-Musterabkommens entsprechende) Amtshilfeklausel von Art. 27 DBA CH-SE und die dazu vereinbarte Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-SE, welches anlässlich der Unterzeichnung des DBA CH-SE vereinbart worden ist und integrierenden Bestandteil desselben bildet, sind seit dem 5. August 2012 in Kraft (vgl. Art. XIII des Protokolls vom 28. Februar 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [AS 2012 4155 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). Diese Bestimmungen sind auf das streitbetreffende Amtshilfeersuchen vom 10. November 2017, mit welchem Informationen über die Steuerperiode 2012-2016 verlangt werden, anwendbar («Kalenderjahre [...], die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls [am 28. Februar 2011] folgenden Jahres beginnen.», Art. XV Ziff. 2 Bst. d Änderungsprotokoll [AS 2012 4166 f.]; vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-1414/2015 vom 31. März 2016 E. 5.1).

**2.2** Ein wichtiges Element 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, BGE 142 II 218 E. 3.3, BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 4.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1; Urteile des BVGer A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2 und A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3, mit weiteren Hinweisen). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5).

## **2.3**

**2.3.1** Der Umstand, dass eine Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird oder dass in anderen Staaten eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist (Urteil des BVGer A-2548/2016 vom

15. September 2016 E. 2.2 und E. 3.3.3). Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung hat der ersuchte Staat aufgrund des Vertrauensprinzips nur zu prüfen, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine Steuerpflicht bestehen könnte. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Ein Amtshilfeersuchen kann dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (BGE 142 II 218 E. 3.1 und E. 3.6 f., BGE 142 II 161 E. 2.2.2 und E. 2.4; Urteile des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1 und A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.3.1 f.). Damit nicht davon ausgegangen wird, ein Amtshilfeersuchen sei willkürlich gestellt worden, genügt also bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine (je nachdem beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1).

**2.3.2** Somit genügt es, wenn der ersuchende Staat erklärt, warum er davon ausgeht, die betroffene Person könne auf seinem Staatsgebiet ansässig sein. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist der ersuchte Staat an diese Ausführungen des ersuchenden Staats gebunden. Das allgemein zum Amtshilfeersuchen Ausgeführte (E. 2.2) gilt auch hier: Solange der Sachverhalt nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält bzw. die betroffene Person sofort beweisen kann, dass die Vorbringen des ersuchenden Staats falsch sind, ist auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abzustellen, auch in Bezug auf die Frage der Ansässigkeit. Es genügt bei der Frage der Ansässigkeit bzw. der Steuerpflicht nicht, wenn eine betroffene Person nachzuweisen versucht, dass sie in einem anderen Staat ansässig ist, damit von einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung ausgegangen werden kann (Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.2).

**2.4** Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-SE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 DBA CH-SE (persönlicher Geltungsbereich; vgl. hierzu:

E. 2.3) und 2 DBA CH-SE (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-SE).

**2.4.1** Gemäss Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-SE (vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG) stellt der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat (vgl. ausführlich zum Begriff «übliche Mittel»: Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.2.3; vgl. auch Urteil des BVGer A-1414/2015 vom 31. März 2016 E. 5.2.2).

Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE führt die Angaben auf, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens zu liefern haben (Art. 6 Abs. 2 StAhiG ist aufgrund der in Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE statuierten Regelung nicht einschlägig, soweit er strengere Anforderungen aufstellt [Art. 1 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 142 II 218 E. 3.4, BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.5 und A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.3]).

**2.4.2** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, damit eine in diesem Staat steuerpflichtige Person korrekt besteuert werden kann (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.1 und A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.2, je mit weiteren Hinweisen).

**2.4.3** Gemäss Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-SE sind sich die Vertragsparteien in Bezug auf Art. 27 DBA CH-SE einig darüber, «dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. [...]». Ferner wird mit dieser Klausel festgehalten, dass Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, welche «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2 erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze von Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE so

auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Satz 2 zweiter Teil).

Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass keine «fishing expedition» vorliegt, wenn einer ersuchenden Behörde eine Kontonummer vorliegt und diese Behörde auch nach anderen Konten fragt, die die betroffene Person bei der Bank, bei der das Konto mit der vorgenannten 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 (Urteile des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.5 und A-1230/2016 vom 10. November 2016 E. 4.2.1).

**2.4.4** Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Auch nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfeersuchen zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip [E. 2.2] vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt). Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die tatsächlich voraussichtlich erheblich sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.2 und A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1, mit weiteren Hinweisen).

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 letzten Endes als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen

(BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f.; BGE 139 II 404 E. 7.2.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit 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 (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1 und A-197/2018 und A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-SE – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (E. 2.4.3; vgl. Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-SE; BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und BGE 141 II 436 E. 4.4.3; vgl. Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1 und A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2; vgl. auch die vereinzelt uneinheitliche – [v.a.] französischsprachige – Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche verlangt, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung mit Sicherheit [«avec certitude»] nicht besteht: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 und BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. dazu Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.3, mit weiterem Hinweis). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.3, mit weiterem Hinweis).

**2.4.5** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A-7596/2016 vom 23. Februar 2018 E. 2.7). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern sie muss nur (aber immerhin) hinreichende Verdachtsmomente für dessen

Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1 sowie BGE 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.5).

**2.5** Gemäss Art. 7 StAhiG ist auf ein Amtshilfeersuchen nicht einzutreten, wenn es zum Zwecke der Beweisausforschung gestellt worden ist (Bst. a), wenn Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b), oder wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt (Bst. c).

### 3.

Im vorliegenden Verfahren ist aufgrund der Vorbringen der Beschwerdeführenden darauf einzugehen, ob die schwedischen innerstaatlichen Mittel in genügender Weise ausgeschöpft wurden (E. 3.1), ob A. \_\_\_\_\_ daraus, dass er geltend macht, in Schweden keiner unbeschränkten Steuerpflicht zu unterliegen, etwas für sich ableiten kann (E. 3.2), ob es sich beim Ersuchen der STA um eine «fishing expedition» handelt (E. 3.3) und ob die Unterlagen, die die ESTV der STA übermitteln möchte, voraussichtlich erheblich sind (E. 3.4).

#### 3.1

**3.1.1** Die Beschwerdeführenden machen geltend, die ersuchende Behörde hätte nicht alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft, um an die verlangten Informationen zu gelangen. Die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen bei der C. \_\_\_\_\_ AB oder Zahlungen von der C. \_\_\_\_\_ AB an die B. \_\_\_\_\_ LIMITED liessen sich problemlos und ausschliesslich mit den bei Ersterer vorhandenen Unterlagen belegen. Als steuermindernder Umstand habe dies die C. \_\_\_\_\_ AB nachzuweisen und trage die Folgen der Beweislosigkeit. Die Bankauszüge bei B. \_\_\_\_\_ LIMITED seien hierfür völlig irrelevant und daher voraussichtlich nicht erheblich. Da sich die STA die für die Beurteilung notwendigen Informationen auf eigenem Territorium beschaffen könne, verletze das Ersuchen das Gebot der Subsidiarität (vgl. Sachverhalt Bst. H).

Die Vorinstanz entgegnet in ihrer Schlussverfügung, das Amtshilfeersuchen enthalte eine Bestätigung, wonach alle innerstaatlich vorgesehenen üblichen Mittel ausgeschöpft worden seien. Da bereits im Jahr 2013 durch die STA divergierende Kostenaufstellungen in den Unterlagen der C. \_\_\_\_\_ AB und der B. \_\_\_\_\_ LIMITED festgestellt worden seien, könne keineswegs von einer Irrelevanz der zu übermittelnden Bankunterlagen ausgegangen werden. Um eine korrekte Besteuerung der C. \_\_\_\_\_ AB beurteilen zu können, seien die ersuchten Informationen

notwendig. Das Subsidiaritätsprinzip sei also eingehalten worden (vgl. Sachverhalt Bst. G). Sie hält in ihrer Vernehmlassung weiterhin dafür, die Informationen könnten gerade nicht aus den eingereichten Unterlagen der C.\_\_\_\_\_ AB und somit auf eigenem Territorium in Erfahrung gebracht werden, da ja bereits Divergenzen in den Unterlagen festgestellt worden seien. Laut dem Grundsatz des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips gebe es prinzipiell keinen Anlass, an der Richtigkeit der Bestätigung, wonach alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft worden seien, zu zweifeln; insbesondere, da keine Fehler, Lücken oder Widersprüche offensichtlicher Art bestünden (vgl. Sachverhalt Bst. I).

**3.1.2** Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips für die ESTV unter den gegebenen Umständen keine Veranlassung bestand, an der Erklärung der STA, alle innerstaatlichen Massnahmen seien ausgeschöpft worden, zu zweifeln. Vorliegend gelingt es den Beschwerdeführenden hingegen nicht, diese Erklärung sofort zu entkräften, sodass nicht mehr von deren Richtigkeit ausgegangen werden könnte (E. 2.2) und die Folgen dieser Erkenntnis auf das Amtshilfungsverfahren zu prüfen wären.

Wie dargelegt hat die ersuchende Behörde das Amtshilfeersuchen ja gerade deshalb gestellt, weil bei Untersuchungen durch die STA festgestellt wurde, dass betreffend Zahlungen von der C.\_\_\_\_\_ AB an die B.\_\_\_\_\_ LIMITED die beiden Gesellschaften unterschiedliche Beträge verbucht bzw. deklariert haben. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden kann die ersuchende Behörde folglich die notwendigen Informationen für die Festsetzung der Steuern nicht auf eigenem Territorium bzw. von der C.\_\_\_\_\_ AB beschaffen und hat folglich nicht gegen das Subsidiaritätsprinzip verstossen.

## **3.2**

**3.2.1** A.\_\_\_\_\_ versucht, die Anknüpfungspunkte, welche die STA für die von ihr angenommene steuerliche Ansässigkeit in Schweden nennt (vgl. dazu unten: E. 3.2.2), zu entkräften bzw. den Gegenbeweis zu erbringen, dass er nicht in Schweden als ansässig und damit steuerpflichtig zu gelten hat. Er bringt diesbezüglich vor, es bedürfe zwar keiner Ansässigkeit in Schweden, die Steuerpflicht im ersuchenden Staat müsse aber wahrscheinlich sein, woraus folge, dass im Ersuchen Anknüpfungspunkte für die Steuerpflicht in Schweden geltend gemacht werden müssten. Solche bringe die STA aber nicht vor, da Kreditkartenbewegungen keine schwedi-

sche Steuerpflicht begründen würden und der Umstand, dass seine Familie in Schweden lebe, nicht bedeute, dass sein Lebensmittelpunkt dort sei (vgl. Sachverhalt Bst. H).

**3.2.2** Vorauszuschicken ist, dass die Frage eines möglichen Ansässigkeitskonflikts nicht im Amtshilfeverfahren zu klären ist, sondern allenfalls in einem Verständigungsverfahren unter den vorliegend direkt beteiligten Ländern (E. 2.3.1).

Für das vorliegende Verfahren kann festgehalten werden, dass die STA verschiedene relevante Anknüpfungspunkte nennt, die eine unbeschränkte Steuerpflicht in Schweden begründen können. Dazu erklärt sie Folgendes: Aufgrund der engen Beziehung von A. \_\_\_\_\_ zu Schweden sei von einer Steuerpflicht auszugehen. Es könne anhand von Kreditkartentransaktionen nachgewiesen werden, dass er sich öfters auf schwedischem Staatsgebiet aufgehalten habe. Weiter sei bekannt, dass seine Frau und seine Kinder in Schweden ansässig seien. Zudem bestehe eine Verbindung zu schwedischen Gesellschaften, A. \_\_\_\_\_ sei nämlich für die Gesellschaft C. \_\_\_\_\_ AB tätig, welche ihren Sitz in Schweden habe. Er halte über die B. \_\_\_\_\_ LIMITED Anteile der C. \_\_\_\_\_ AB und arbeite bei Letzterer als Berater, wobei die Rechnungen über die B. \_\_\_\_\_ LIMITED verrechnet würden.

Dem Ersuchen sind somit genügend Kriterien zu entnehmen, dass im ersuchenden Staat eine unbeschränkte Steuerpflicht bestehen könnte.

**3.2.3** Aufgrund des im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzips kann A. \_\_\_\_\_ diese Hinweise nur widerlegen, indem er sofort belegt, dass die Sachverhaltsdarstellung der STA offensichtlich fehler-, lückenhaft oder widersprüchlich ist (E. 2.2 und E. 2.3.2). Hierzu bringt er in seiner Beschwerde und in seiner Stellungnahme vom 8. Februar 2018 (vgl. Sachverhalt Bst. E) Folgendes vor:

**3.2.3.1** Hinsichtlich seiner Tätigkeit für die Gesellschaft C. \_\_\_\_\_ AB sei anzumerken, dass er ausschliesslich mit Bezug auf deren ausländisches Geschäft berate, wobei er dieses Geschäft ausserhalb von Schweden tätige. Sein Auftrag sei gewesen, den internationalen Vertrieb des Unternehmens auszubauen. Die C. \_\_\_\_\_ AB verfüge über acht Aktionäre, wovon lediglich zwei in Schweden domiziliert seien.

A. \_\_\_\_\_ bestätigt hiermit, für die schwedische Gesellschaft C. \_\_\_\_\_ AB beratend tätig zu sein, und damit die Sachverhaltsdarstellung der STA.

**3.2.3.2** Seine Kinder – so A. \_\_\_\_\_ – seien alle erwachsen. Seine Ehefrau habe sich im Jahr 2010 von ihm getrennt und sei nach Schweden zurückgekehrt. Von starken Bindungen könne somit keine Rede sein. Überdies sei tendenziös und unpräzise zu behaupten, er habe sich während der Untersuchungsperiode regelmässig in Schweden aufgehalten. Er habe sich nie länger als 45 Tage – meistens zwischen 20 bis 30 Tagen – pro Jahr in Schweden aufgehalten.

Mit seiner nicht belegten Parteibehauptung gelingt es A. \_\_\_\_\_ nicht, den Hinweis der STA zu widerlegen bzw. sofort zu belegen, dass die Sachverhaltsdarstellung der STA offensichtlich fehler-, lückenhaft oder widersprüchlich ist.

**3.2.3.3** Auch das Vorbringen von A. \_\_\_\_\_ bzgl. der Ein- bzw. Austragung im Einwohnerregister vermag die vorliegend relevanten Anknüpfungspunkte, die eine Steuerpflicht in Schweden begründen können, nicht zu widerlegen. Die Registrierung im schwedischen Einwohnerregister («population register») ist für die steuerliche Ansässigkeit in Schweden nicht relevant (vgl. hierzu: Sachverhalt Bst. F).

**3.2.4** Insgesamt gelingt es A. \_\_\_\_\_ nicht, die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort zu entkräften oder nur schon ernsthafte Zweifel an der rechtserheblichen Sachverhaltsdarstellung der STA insgesamt zu wecken.

### **3.3**

**3.3.1** Die Beschwerdeführenden sind der Meinung, das Ersuchen stelle eine unzulässige «fishing expedition» dar (vgl. ausführlich Sachverhalt Bst. H). Hierzu entgegnet die Vorinstanz, sie sei zu Recht auf das Ersuchen eingetreten, da es ausreichend präzise und fundiert zeige, für welche Zwecke die Informationen gebraucht würden (vgl. ausführlich Sachverhalt Bst. G und Bst. I).

**3.3.2** Das Amtshilfeersuchen der STA liefert alle in Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE genannten Angaben (E. 2.4.1). Anderes behaupten auch die Beschwerdeführenden nicht. Schon dieser Umstand allein deutet darauf hin, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen keine «fishing expedition» darstellt, sondern einen klaren, auf vorangehender Untersuchung basierenden Sachverhalt wiedergibt (E. 2.4.3; vgl. Urteile des BVGer A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 5.3 und A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 3.3).

Vorliegend schadet auch nicht, dass die STA nicht nur Informationen zum konkret genannten Bankkonto der B. \_\_\_\_\_ LIMITED, sondern auch zu anderen Konten, welche diese bei der Bank D. \_\_\_\_\_ AG hält, erhalten möchte. Wie aufgezeigt stellt dies alleine keine «fishing expedition» dar (E. 2.4.3). Die STA ersucht überdies um Informationen von Konten, die A. \_\_\_\_\_ möglicherweise bei derselben Bank hält. Gemäss Amtshilfeersuchen ist A. \_\_\_\_\_ der alleinige Inhaber der B. \_\_\_\_\_ LIMITED («A. \_\_\_\_\_ is the sole owner of B. \_\_\_\_\_ Ltd [...]»). Dies lässt die STA vermuten, dass nicht nur die B. \_\_\_\_\_ LIMITED, sondern auch A. \_\_\_\_\_ im Besitze eines Kontos in seinem eigenen Namen bei derselben Bank sei. Da die STA gerade die unbeschränkte Steuerpflicht von A. \_\_\_\_\_ vermutet, kann auch hier nicht von einer grundlosen Anfrage «ins Blaue» gesprochen werden (vgl. zur Lieferung entsprechender Daten in ähnlichen Konstellationen: BGE 141 II 436 E. 4.6 und Urteil des BVGer A-5066/2016 vom 17. Mai 2018 E. 2.3.3). Somit liegt keine «fishing expedition» vor.

**3.4** Damit ist schliesslich auf die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen einzugehen.

Grundsätzlich ist es Sache des ersuchenden Staats – wie ebenfalls die Vorinstanz zu Recht festhält – zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind. Es ist der ESTV beizupflichten, dass Bankauszüge jedenfalls Informationen enthalten, die für die Besteuerung einer Person, die das Konto hält, erheblich sind. Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass sie Informationen enthalten, die für die Beantwortung der Frage der Ansässigkeit einer Person in einem bestimmten Staat erheblich sind. Mit ihren Ausführungen gelingt es den Beschwerdeführenden nicht, den Umstand, dass die Ausführungen der STA in rechtserheblicher Weise falsch sind, zu beweisen (vgl. E. 2.2). Die Kontoinformationen sind demnach der STA zu übermitteln (vgl. Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 3.4.1).

**3.5** Im vorliegenden Verfahren sind somit die Daten der STA, wie von der ESTV in den Schlussverfügungen vom 3. Mai 2018 vorgesehen, zu übermitteln und die Beschwerde ist abzuweisen.

#### **4.**

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (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]). Die einbezahlten Kostenvorschüsse in Höhe von insgesamt Fr. 7'500.-- sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden; der Restbetrag von Fr. 2'500.-- ist den Beschwerdeführenden nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

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).

## **5.**

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.

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

### **2.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Die einbezahlten Kostenvorschüsse in Höhe von insgesamt Fr. 7'500.-- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet; der Restbetrag von Fr. 2'500.-- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

### **4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Sonja Bossart Meier

Anna Strässle

### **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: