



Abteilung I  
A-5687/2017

## Urteil vom 17. August 2018

Besetzung

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

Parteien

1. **A** \_\_\_\_\_,  
2. **B** \_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch  
Thomas H. A. Verschuuren Kopfstein, Rechtsanwalt,  
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-NL).

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

Mit Schreiben vom 2. Februar 2017 ersuchte der Belastingdienst der Niederlande/Central Liaison Office Almelo (nachfolgend BD) gestützt auf das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.61; nachfolgend DBA-NL) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) um Amtshilfe betreffend A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend betroffene Person 1) und B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend betroffene Person 2), beide wohnhaft in (Ort/NL).

Der BD begründete sein Gesuch im Wesentlichen damit, dass die beiden betroffenen Personen in den Niederlanden eine sog. freiwillige Nachmeldung (Selbstanzeige) eingereicht hätten, die unter anderem ein Bankkonto bei der C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend C. \_\_\_\_\_ oder Bank) betroffen habe. Allerdings habe der BD bereits am 23. Juli 2015 ein Gruppensuchen an die schweizerischen Behörden gestellt zu Personen, die bei der C. \_\_\_\_\_ über ein Bankkonto verfügten. Im damaligen Verfahren hätten die schweizerischen Behörden keine Daten zu Personen übermittelt, die sich nach dem 27. September 2015 (recte: 22. September 2015) beim niederländischen Finanzamt gemeldet hätten (sog. verspätete Selbstanzeigen). Nach der Sachdarstellung des BD seien im damaligen Verfahren keine Daten zu den beiden vorliegend betroffenen Personen übermittelt worden. Das vorliegende Gesuch betreffe die Einkommenssteuer vom 1. Februar 2013 bis zum 31. Dezember 2014 inklusive die Auswirkungen von Nachmeldungen (Festsetzung und Milderung von Bussgeldern). Es gehe hierbei insbesondere darum abzuklären, ob eine rechtzeitige freiwillige Nachmeldung vorliege, wie es die Steuerpflichtigen behaupten würden, oder ob bezüglich die betroffenen Personen 1 und 2 keine Auskünfte erteilt worden seien, weil die beiden betroffenen Personen gegenüber der schweizerischen Steuerbehörde geltend gemacht hätten, sie hätten eine (verspätete) Selbstanzeige eingereicht. Es sei aber nicht auszuschliessen, dass im Rahmen des Gruppensuchens auch aus anderen Gründen keine Auskünfte erteilt worden seien.

Der BD ersucht im vorliegenden Verfahren insbesondere um Auskunft darüber, ob, wann und wie die betroffenen Personen 1 und 2 über das Gruppensuchen des BD vom 23. Juli 2015 informiert worden seien und ob, wann und wie sie betreffend das vorliegend strittige Konto bei der

C. \_\_\_\_\_ mit den schweizerischen Steuerbehörden Kontakt aufgenommen hätten. Schliesslich erbittet der BD Auskunft darüber, ob und wann den beiden betroffenen Personen im damaligen Verfahren eine Schlussverfügung zugestellt worden sei.

**B.**

Aufgrund des Amtshilfeersuchens des BD gelangte die ESTV am 2. Juni 2017 an den früheren Vertreter der beiden betroffenen Personen 1 und 2 mit der Frage, ob er sie auch im vorliegenden Verfahren vertrete.

Am 11. Juni 2017 teilte der vormalige Rechtsvertreter mit, dass er die betroffenen Personen 1 und 2 im vorliegenden Verfahren nicht vertrete.

**C.**

Am 13. Juni 2017 ersuchte die ESTV den BD um die Ermächtigung, die betroffenen Personen 1 und 2 im vorliegenden Verfahren in den Niederlanden direkt kontaktieren zu dürfen. Diese Ermächtigung wurde am 15. Juni 2017 erteilt.

**D.**

Je mit Schreiben vom 5. Juli 2017 gelangte die ESTV an die betroffenen Personen 1 und 2, um sie über das vorliegende Amtshilfeverfahren zu informieren. Beide Briefe wurden jedoch nicht abgeholt und gingen an die ESTV zurück.

**E.**

Am 15. August 2017 wurden die betroffenen Personen 1 und 2 je mittels amtlicher Publikation im Bundesblatt unter dem Titel „Mitteilung der ESTV – Amtshilfe“ aufgefordert, der ESTV innerhalb von zehn Tagen eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu nennen.

Weder die betroffene Person 1 noch die betroffene Person 2 kamen innert der angesetzten Frist dieser Aufforderung nach.

**F.**

Mit Schlussverfügung vom 1. September 2017 an die betroffene Person 1 bzw. die betroffene Person 2 gewährte die ESTV dem BD die erbetene Amtshilfe und stellte fest, welche Informationen an ihn übermittelt werden sollen.

**G.**

Am 29. September 2017 liessen die betroffene Person 1 und 2 durch einen

neuen Rechtsvertreter um Akteneinsicht ersuchen, welche Letzterem am 2. Oktober 2017 gewährt wurde. Folgenden Tags erhielt der Rechtsvertreter auch Einsicht in die Akten des Amtshilfeverfahrens betreffend das niederländische Gruppensuchen vom 23. Juli 2015.

#### **H.**

Mit Eingabe vom 5. Oktober 2017 erhoben die betroffene Person 1 (nachfolgend Beschwerdeführer 1) und die betroffene Person 2 (nachfolgend Beschwerdeführerin 2) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 1. September 2017 sei aufzuheben und die Sache sei zur Gewährung des rechtlichen Gehörs und zur neuen Entscheidung an die ESTV zurückzuweisen. Eventualiter sei dem BD keine Amtshilfe zu leisten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge (inkl. MWST) zulasten des Bundes. In prozessualer Hinsicht beantragen die Beschwerdeführenden für den Fall, dass von einer Rückweisung an die ESTV abgesehen werde, die Verletzung des rechtlichen Gehörs im vorliegenden Verfahren geheilt und die Vorinstanz aufgefordert werde, in ihrer Vernehmlassung eingehend zu ihren Rügen Stellung zu nehmen und die von ihnen eingereichten Beweismittel zu würdigen. Anschliessend sei ein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen.

Zur Begründung führen die Beschwerdeführenden im Wesentlichen aus, dass sie in der amtlichen Publikation lediglich aufgefordert worden seien, einen Zustellungsempfänger in der Schweiz zu bezeichnen. Selbst wenn dies unter dem Titel „Amtshilfe“ erfolgt sei, könne dies nicht als rechtsgenügende Orientierung über das vorliegende Amtshilfeverfahren betrachtet werden. Vielmehr liege eine Gehörsverletzung vor. Des Weiteren seien im niederländischen Steuerverfahren nicht „alle ... verfügbaren Mittel ausgeschöpft“ worden. Die bisherige Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts hierzu widerspreche sowohl dem Wortlaut als auch dem Sinn und Zweck von Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL (nachfolgend Protokoll zum DBA-NL, ebenfalls unter SR 0.672.963.61). Zudem habe der BD das vorliegende Amtshilfegesuch bereits am 2. Februar 2017 gestellt, obwohl die Beschwerdeführenden ein Rechtsmittel gegen die vom BD erlassene Informationsverfügung vom 22. November 2016 erhoben und dieses erst am 9. März 2017 begründet hätten und obwohl der BD die amtshilfeweise ersuchten Informationen im innerstaatlichen Rechtsmittelverfahren hätte erhältlich machen können. Der Zweck des vorliegenden Amtshilfeersuchens bestehe einzig in der Beschaffung von Informationen, welche für die Strafverfolgung respektive für die Strafzumessung relevant seien. Solche Informationen seien nicht amtshilfefähig.

**I.**

In ihrer Vernehmlassung vom 11. Dezember 2017 beantragt die ESTV (nachfolgend auch Vorinstanz), die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Sie begründet dies insbesondere damit, sie, die ESTV, habe über eine Ermächtigung des BD verfügt, die Beschwerdeführenden an ihrem niederländischen Domizil direkt zu kontaktieren. Die Beschwerdeführenden hätten jedoch die am 5. Juli 2017 versandten Informationsschreiben nicht abgeholt, weshalb eine amtliche Publikation erfolgt sei. Bei dieser die individuelle Zustellung ersetzenden Publikation dürften aus Gründen der Vertraulichkeit keine Details zum Amtshilfeverfahren veröffentlicht werden. Die Beschwerdeführenden hätten darauf verzichtet, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person an schweizerischer Adresse zu bezeichnen und Akteneinsicht zu nehmen oder am Verfahren mitzuwirken, weshalb das rechtliche Gehör nicht verletzt sei. Alsdann sei es nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts nicht erforderlich, dass der BD sämtliche mögliche Mittel ausgeschöpft haben müsse, bevor er ein Amtshilfesuchen stellen dürfe. Zudem würden sich die Beschwerdeführenden gar weigern, gewisse Auskünfte zu erteilen. Ferner könne der BD im in den Niederlanden pendenten Rechtsmittelverfahren nicht alle mit dem vorliegenden Amtshilfeverfahren verlangten Informationen erhältlich machen. Schliesslich weise das vorliegende Amtshilfeersuchen auch einen Konnex zur niederländischen Einkommensbesteuerung auf. Ausserdem würden die Auskünfte lediglich eine Steuerordnungswidrigkeit betreffen, nicht aber eine Strafverfolgung. Selbst wenn der BD das vorliegende Amtshilfeersuchen einzig zum Zwecke der Steuerstrafverfolgung stellen würde, läge nach der Rechtsprechung keine Umgehung der Rechtshilfavorschriften vor.

**J.**

Mit Eingabe vom 19. Januar 2018 nahmen die Beschwerdeführenden zur Vernehmlassung vom 11. Dezember 2017 Stellung. Sie bringen in diesem Zusammenhang vor, dass gemäss dem niederländischen Kommentar zum DBA-NL (A.G.M. COLL/J.A.C.A. OVERGAAUW/F.P.G PÖTGENS/L.G. ZULANI, Kommentar zum DBA CH-NL, in: Fiscale Encyclopedie De Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht [Kluwer Onlinedatenbank], art. 26 Belastingverdrag Nederland-Zwitserland, „Nr. 2.1 Bedingungen, welche das Amtshilfeersuchen zu erfüllen hat“, [nachfolgend Fachstudie]) das sog. Subsidiaritätsprinzip streng zu handhaben sei. Aus den parlamen-

tarischen Beratungen (in den Niederlanden) ergebe sich zudem, dass damit sog. „Fishing Expeditions“ verhindert werden sollen. Die Auslegung des Abkommens nach dem Ziel und Zweck beziehe sich auf das Abkommen als solches und nicht auf einzelne Bestimmungen. Das Protokoll zum DBA-NL sei teilweise als Verständigungsvereinbarung zu sehen und sei in dieser Hinsicht klar und könne deshalb nicht durch das allgemeine Amtshilfeprinzip beiseitegeschoben werden. Die Steuerpflichtigen seien in den Niederlanden zu weitreichenden Auskünften verpflichtet. Um die Chancengleichheit zu wahren, habe man ein verwaltungsinternes Verfahren geschaffen, in welchem sich die Steuerpflichtigen wehren könnten, wenn ihnen zu weitgehende Pflichten auferlegt würden. Wenn die Beschwerdeführenden in den Niederlanden ihre Rechte wahrnehmen würden, dürfe nicht gesagt werden, sie seien nicht kooperationswillig. Andernfalls würden sowohl das Protokoll zum DBA-NL als auch das innerstaatliche Rechtsmittelverfahren unterlaufen. Der BD könne sämtliche Fragen, die er im Amtshilfesuch gestellt habe, auch im innerstaatlichen Verfahren erhalten. Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip greife nicht mehr, weil die Erklärung des BD, alle üblichen Ermittlungsmöglichkeiten seien ausgeschöpft, falsch sei. Gemäss der niederländischen Rechtsprechung seien ausländische Amtshilfeersuchen nicht zulässig, wenn die Beschwerdeführenden glaubhaft machen könnten, dass der ersuchende Staat – trotz anderslautender Erklärung – ein Amtshilfeersuchen gestellt habe, bevor er seine eigenen Mittel ausgeschöpft habe.

#### **K.**

Am 29. Januar 2018 verzichtete die Vorinstanz auf eine weitere Stellungnahme.

#### **L.**

Am 29. Juni 2018 reichten die Beschwerdeführenden mittels einer Noveneingabe ein Urteil des Gerichtshof „s-Hertogenbosch vom 12. Juni 2018 ein mit dem Ziel darzulegen, dass nach dieser Rechtsprechung das Subsidiaritätsprinzip nicht gewahrt war. Mit Eingabe vom 12. Juli 2018, die den Beschwerdeführenden mit dem vorliegenden Urteil zugestellt wird, widersetzte sich die ESTV dieser Auffassung.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des niederländischen BD gestützt auf das DBA-NL zugrunde. Die Durchführung dieses Abkommens richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

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

Relevant und auch in zeitlicher Hinsicht anwendbar sind vorliegend die Amtshilfeklausel des DBA-NL, nämlich Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL (während die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL vorliegend ohne Bedeutung ist).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA-NL zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31-33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 5 Abs. 1 StAhiG; Art. 37 VGG).

**1.3** Die Beschwerdeführenden sind als Verfügungsadressaten zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.4** Da die Beschwerde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht wurde (Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist darauf einzutreten.

**1.5** Gemäss Art. 19 Abs. 4 StAhiG findet grundsätzlich nur ein Schriftwechsel statt.

## **2.**

**2.1** 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). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 988 und 990 ff.; PIERRE TSCHANNEN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

**2.2** Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; vgl. BVGE 2009/61 E. 6.1; Urteile des BVer A-4492/2017 vom E. 2.2, A-2366/2018 vom 24. Mai 2018 E. 2; ANDRÉ MOSER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54 mit Hinweisen).

## **3.**

Die Beschwerdeführenden rügen vorab die Verletzung des rechtlichen Gehörs. Diese soll darin bestehen, dass die Vorinstanz die Beschwerdeführenden vor Erlass der hier angefochtenen Schlussverfügung nicht über das vorliegende Amtshilfeverfahren informiert habe. Somit ist nachfolgend auf diese formelle Rüge einzugehen.

### **3.1**

**3.1.1** Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 140 I 99 E. 3.4; 135 II 286 E. 5.1). Voraussetzung des Äusserungsrechts sind genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter

Weise über die entscheidungswesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 141 I 60 E. 3.3; 140 I 99 E. 3.4). Wie weit dieses Recht geht, lässt sich nicht generell, sondern nur unter Würdigung der konkreten Umstände beurteilen (BGE 135 I 279 E. 2.3, 111 Ia 273 E. 2b). Entscheidend ist, ob dem Betroffenen ermöglicht wurde, seinen Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (BGE 144 I 11 E. 5.3, 136 I 265 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_807/2015 vom 18. Oktober 2016 E. 2.2.1).

Auch das StAhiG enthält Regeln, welche aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitet sind (Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 2.2). So sieht Art. 14 Abs. 1 StAhiG (in der seit 1. August 2014 geltenden Fassung) vor, dass die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiert.

Des Weiteren gewährt Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 29 VwVG den Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör.

**3.1.2** Bei einem besonders schwer wiegenden Verstoß gegen grundlegende Parteirechte hat eine Verletzung des Anspruchs auf das rechtliche Gehör die Nichtigkeit des fehlerhaften Entscheids zur Folge. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Betroffene gar keine Gelegenheit erhalten hat, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen (BGE 136 III 571 E. 6.2; Urteile des BVGer A-8269/2015 vom 29. August 2016 E. 4.3.2, A-3765/2015 vom 15. September 2015 E. 2.2).

Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist in Fällen, bei welchen die vom Amtshilfesuch betroffene Person nicht über die Eröffnung des Amtshilfeverfahrens informiert worden war und sie deshalb keine Gelegenheit hatte, sich vor Erlass der Schlussverfügung zur Sache zu äussern, eine die Nichtigkeit der Schlussverfügung begründende schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs dieser Person anzunehmen (Urteil des BVGer A-3765/2015 vom 15. September 2015 E. 2.3). Dabei schloss das Gericht bei entsprechenden Konstellationen regelmässig auf eine vollumfängliche Nichtigkeit der Schlussverfügung, und zwar mit der Begründung, aufgrund der Besonderheit des Verfahrens der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, bei welchem es um die Übermittlung von eng miteinander verknüpften Informationen an die ausländische Behörde gehe, sei die Annahme einer Teilnichtigkeit ausgeschlossen (vgl. hierzu Urteil des BVGer A-5982/2016 vom 13. Dezember 2017 E. 3.1.3, A-3765/2015 vom 15. September 2015 E. 2.3).

**3.1.3** Das Recht auf Information über das Verfahren bedingt, dass die Behörde mit den Parteien kommuniziert, was auch die Zustellung von Mitteilungen umfasst. Das StAhiG enthält unter anderem Verfahrensbestimmungen zur Kommunikation der Steuerbehörde mit den Parteien, insbesondere auch betreffend die Zustellung von verfahrensleitenden Verfügungen. Dazu zählt auch die Regelung, wonach – wenn eine betroffene und damit zur Beschwerde berechnigte Person im Ausland ansässig ist – die ESTV die Informationsinhaberin oder den Informationsinhaber ersucht, diese Person aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen (vgl. Art. 14 Abs. 3 StAhiG). Sie kann die im Ausland ansässige beschwerdeberechtigte Person auch direkt informieren, wenn es zulässig ist, Schriftstücke im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen (Art. 14 Abs. 4 Bst. a StAhiG) oder die ersuchende Behörde diesem Vorgehen im Einzelfall ausdrücklich zustimmt (Art. 14 Abs. 4 Bst. b StAhiG). Kann eine beschwerdeberechtigte Person nicht erreicht werden, so informiert die ESTV sie auf dem Weg der ersuchenden Behörde oder durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Ersuchen. Die amtliche Publikation im Bundesblatt hat subsidiären Charakter (Urteil des BVGer A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2). Die ESTV fordert die beschwerdeberechtigte Person auf, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen. Sie setzt hierfür eine Frist von zehn Tagen (Art. 14 Abs. 5 StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung).

Das VwVG enthält mit Art. 36 ebenfalls eine ausdrückliche Regelung betreffend Zustellungsempfänger und amtliche Publikation, welche gestützt auf Art. 5 Abs. 1 StAhiG auch für das Amtshilfeverfahren Geltung hat. Auch in diesem Falle ist eine Kaskade vorgesehen und hat die amtliche Publikation subsidiären Charakter (Urteil des BVGer A-4553/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2).

Nach konstanter Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts greift bei der Veröffentlichung im Bundesblatt – sofern diese rechtmässig erfolgt – die Fiktion, die von der Mitteilung betroffenen Personen hätten Kenntnis von der Mitteilung erhalten (Urteile des BVGer A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2; A-5540/2013 vom 6. Januar 2014 E. 2.3, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 2.2.2, ausführlich A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 2.2 f.).

## **3.2**

**3.2.1** Die vorliegend je am 15. August 2017 erfolgten Publikationen im Bundesblatt stützen sich auf Art. 14 Abs. 5 StAhiG sowie Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 36 Bst. b VwVG. Sie finden ihre Grundlage somit in formellen Gesetzen.

**3.2.2** Indessen darf die ESTV die Eröffnung des Verfahrens erst dann publizieren, wenn sie die betroffene Person nicht anderweitig kontaktieren konnte (Urteil des BVGer A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2; zum Verhältnis von Art. 14 Abs. 4 und Abs. 5 StAhiG; vgl. Botschaft 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. [Botschaft Änderung 2015], S. 5624).

**3.2.3** Der BD ersucht im vorliegenden Verfahren um Auskünfte, die im Zusammenhang mit einem früheren Amtshilfeverfahren stehen. Die ESTV kontaktierte deshalb vorerst den früheren Vertreter der Beschwerdeführenden. Dieser teilte der ESTV jedoch in der Folge mit, dass er die Beschwerdeführenden im vorliegenden Verfahren nicht vertrete. In einem nächsten Schritt ersuchte die ESTV beim BD um Ermächtigung, die Beschwerdeführenden direkt zu kontaktieren, was ihr auch zugestanden worden ist. Ein postalischer Zustellungsversuch schlug allerdings fehl, da die Beschwerdeführenden die an sie je separat adressierten Sendungen vom 5. Juli 2017 nicht abholten. Die ESTV konnte somit die Beschwerdeführenden nicht erreichen. Damit sind die Voraussetzungen für eine amtliche Publikation gemäss Art. 14 Abs. 5 StAhiG erfüllt.

**3.2.4** Die Publikation im Bundesblatt erfolgte am 15. August 2017. Im Einklang mit der konstanten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist daher davon auszugehen, dass die Beschwerdeführenden von dieser Mitteilung und damit vom Amtshilfeverfahren Kenntnis erhalten haben (E. 3.1.3).

## **3.3**

**3.3.1** Die Beschwerdeführenden monieren, dass sie in der Mitteilung lediglich aufgefordert worden seien, einen Zustellungsbevollmächtigten zu ernennen. Sie hätten jedoch nicht erkennen können, dass sie vom vorliegenden Amtshilfeverfahren betroffen gewesen seien, weshalb Art. 14 Abs. 1 StAhiG nicht erfüllt worden sei.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, dass im vorliegenden Fall einzig Art. 14 Abs. 5 StAHiG Anwendung fände, welcher Art. 14 Abs. 1 StAHiG vorgehe.

Somit stellt sich die Frage nach dem Inhalt von Art. 14 Abs. 1 und Abs. 5 StAHiG und nach dem Verhältnis der beiden Absätze zueinander.

**3.3.2** Lehre und Rechtsprechung befassen sich mit Art. 14 Abs. 1 StAHiG, jedoch finden sich weder in der Lehre noch in der bisherigen Rechtsprechung Ausführungen zum Umfang der Information nach Art. 14 Abs. 5 StAHiG resp. zum Verhältnis der beiden Absätze.

Nach den Ausführungen des Bundesgerichts enthält Art. 14 Abs. 1 StAHiG eine Informationspflicht der Behörde, welche das Spiegelbild des Informationsanspruchs des Rechtsuchenden und als solches Teil des Anspruchs auf rechtliches Gehör sei (Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 2.2 und 4.3). Art. 14 Abs. 1 StAHiG bezwecke, dass die betroffene Person über den Eingang des Gesuchs orientiert werde, sofern darauf eingetreten werde (CHARLOTTE SCHODER, StAHiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014 [nachfolgend Amtshilfekommentar], Art. 14 N. 159). Die betroffene Person müsse (trotz der Beschränkung des Informationsanspruchs auf die wesentlichen Teile des Gesuchs) aus der Information erkennen können, ob sie tatsächlich das Subjekt der Untersuchung sei und was ihr vorgeworfen werde (Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3; Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes [Botschaft Änderung 2013], BBl 2013 8376). Art. 14 Abs. 1 StAHiG beschränke damit den Informationsanspruch der betroffenen Person von vornherein auf die wesentlichen Teile des Gesuchs (Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3; zum Verhältnis zwischen Art. 14 [rechtliches Gehör] und Art. 15 [Akteneinsicht] vgl. auch MICHAEL BEUSCH, in: Stephan Breitenmoser/Bernhard Ehrenzeller [Hrsg.], Internationale Amts- und Rechtshilfe in Steuer- und Finanzmarktsachen, 2017, S. 169).

**3.3.3** Demzufolge gilt es, die Tragweite von Art. 14 Abs. 1 und 5 StAHiG und ihr Verhältnis zueinander durch Auslegung zu ermitteln. Als Ausgangspunkt jeder Auslegung einer Norm des innerstaatlichen Rechts ist der Wortlaut der betreffenden Vorschrift zu betrachten. Ist dieser nicht ganz klar bzw. bestehen Gründe für die Annahme, er gebe nicht den wahren Sinn der Vorschrift wieder, muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Diesfalls ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm (historische Auslegung), auf ihren

Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) und auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (systematische Auslegung), abzustellen. Das Bundesgericht hat sich dabei stets von einem Methodenpluralismus leiten lassen (vgl. BGE 143 V 114 E. 5.2; Urteile des BVGer A-3533/2017 vom 24. Mai 2018 E. 3.3, A-5069/2016 vom 3. Oktober 2017 E. 2.3, A-6503/2016 vom 12. September 2017 E. 1.7).

Geht man von seinem Wortlaut aus, spricht Art. 14 Abs. 1 StAhiG von der Information über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Der Zusatz betreffend die wesentlichen Teile des Ersuchens wurde erst per 1. August 2014 eingefügt. Daraus ist zu schliessen, dass das Informationsrecht nachträglich insoweit präzisiert wurde, als es auf die wesentlichen Teile des Ersuchens beschränkt wurde (vgl. hierzu Botschaft 2013 S. 8376). Nach wie vor hält der Absatz jedoch den Grundsatz, den Anspruch auf Information, fest.

Art. 14 Abs. 5 StAhiG spricht von der Information über „das Ersuchen“ und bestimmt ferner, dass ein Zustellungsbevollmächtigter bezeichnet werden soll. Dieser Absatz wurde per 1. Januar 2017 insoweit geändert, als eine Frist von zehn Tagen zur Nennung des Zustellungsbevollmächtigten gesetzlich verankert wurde (Botschaft Änderung 2015, S. 5624); diese Änderung ist allerdings vorliegend unerheblich.

Von der Systematik her ist festzuhalten, dass Art. 14 Abs. 5 StAhiG den speziellen Fall betrifft, in welchem die beschwerdeberechtigte Person bis anhin nicht über das Ersuchen informiert werden konnte (vgl. auch Urteil des BVGer A-3951/2015 vom 26. April 2016 E. 3.2). Die Bestimmung bezieht sich auf die Modalitäten der Informationsübermittlung in einem solchen Fall und kann daher mit Bezug auf Inhalt und Umfang der Information von vornherein nicht weitergehen als der in Abs. 1 festgehaltene Grundsatz; auch nach Abs. 5 ist somit lediglich über die wesentlichen Teile des Ersuchens zu informieren.

Mit dem Erfordernis, eine zustellungsbevollmächtigte Person zu bezeichnen, zielt die Bestimmung darauf ab, der ESTV zu ermöglichen, mit der beschwerdeberechtigten Person zu kommunizieren. Nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung ist es somit durchaus gerechtfertigt, in diesem Verfahrensstadium vorerst nur die Tatsache offenzulegen, dass ein Amtshilfungsverfahren eingeleitet worden ist. Dafür sprechen insbesondere auch Gründe des Persönlichkeitsschutzes. Immerhin muss es der jeweiligen Person aufgrund des (beschränkten) Inhalts der Publikation möglich sein,

zu erkennen, dass sie in ein Steueramtshilfeverfahren involviert ist. Ist der Kontakt zu Stande gekommen, wird gemäss Abs. 1 über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiert.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass es genügt, wenn aus der Publikation im Bundesblatt ersichtlich ist, dass die betroffene Person in ein Steueramtshilfeverfahren involviert ist.

**3.3.4** Im vorliegenden Fall wurden die Beschwerdeführenden je mittels Publikation im Amtsblatt unter dem Titel „Mitteilung der ESTV – Amtshilfe“ namentlich und unter Angabe ihres Geburtsdatums aufgefordert, einen Zustellungsbevollmächtigten zu ernennen. Es war für die Beschwerdeführenden damit klar ersichtlich, dass die Publikation sie betrifft. Im Titel der Publikation wurde die mitteilende Behörde aufgeführt, mithin die ESTV. Daraus ist zu schliessen, dass die Sache eine Steuerangelegenheit betrifft. Im Weiteren wurde im Titel auch „Amtshilfe“ ausdrücklich erwähnt, was in Kombination zum Schluss führt, dass die Amtshilfe eine Steuerangelegenheit betrifft. Schliesslich konnten die Beschwerdeführenden aus dem in der Mitteilung erwähnten Zweck der Publikation, wonach den Betroffenen das rechtliche Gehör gewährt werden soll, den Schluss ziehen, dass gegen sie ein Verfahren angestrengt worden ist, wobei es sich unter den gegebenen Umständen um ein Amtshilfeverfahren in einer Steuersache handeln muss. Nicht entscheidend ist, ob nicht auch eine Publikation unter dem Titel „Mitteilungen der ESTV – Amtshilfeersuchen der Niederlande“ ebenso möglich gewesen wäre.

**3.4** Im Sinne eines Zwischenergebnisses ergibt sich, dass die je am 15. August 2017 erfolgten Publikationen zulässig und inhaltlich korrekt gewesen sind. Die Beschwerdeführenden haben im rechtlichen Sinn davon Kenntnis erhalten, und es ist ihnen aufgrund des Inhalts der Publikation möglich gewesen, zu erkennen, dass sie in ein Steueramtshilfeverfahren involviert sind. Indem die Beschwerdeführenden vorerst davon absahen, einen Zustellungsbevollmächtigten zu nennen, haben sie zumindest vorübergehend auf die Teilnahme am Verfahren verzichtet. Somit liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, weshalb eine Heilung kein Thema ist. Die entsprechende Rüge ist unbegründet.

### **3.5**

**3.5.1** Die Beschwerdeführenden beantragen für den Fall, dass von einer Rückweisung an die ESTV abgesehen und die Verletzung des rechtlichen

Gehörs im vorliegenden Verfahren geheilt wird, dass die Vorinstanz aufgefordert werde, in ihrer Vernehmlassung eingehend zu ihren Rügen Stellung zu nehmen und die von ihnen eingereichten Beweismittel zu würdigen. Anschliessend sei ein zweiter Schriftenwechsel durchzuführen.

**3.5.2** Die Vorinstanz hat in ihrer Vernehmlassung vom 11. Dezember 2017 ausführlich zu den Vorbringen der Beschwerdeführenden Stellung genommen und die Verfahrensakten eingereicht. Die Beschwerdeführenden haben sodann mit Eingabe vom 19. Januar 2018 zur Vernehmlassung vom 11. Dezember 2017 Stellung genommen, was unter dem Gesichtspunkt der Rechtsprechung zum sog. unbedingten Replikrecht zulässig ist (BGE 138 I 484 E. 2.3 f.; SCHODER, Amtshilfekommentar, Art. 19 N. 261). Zudem haben die Beschwerdeführenden die „Noveneingabe“ vom 29. Juni 2018 eingereicht, zu der die ESTV ebenfalls Stellung genommen hat. Insoweit ist auch dieser Antrag der Beschwerdeführenden hinfällig, womit alle von den Beschwerdeführenden erhobenen prozessualen Anträge gegenstandslos geworden sind.

**3.6** Damit sind nachfolgend die einzelnen Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe selber zu prüfen. Die Beschwerdeführenden machen einerseits geltend, das Amtshilfeverfahren könne nicht zum Zweck der Strafverfolgung und insbesondere der Bestimmung des Strafmasses erfolgen und sie bemängeln andererseits eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips, in dem sie der Auffassung sind, das innerstaatliche Steuerverfahren sei nicht ausgeschöpft worden.

#### **4.**

**4.1** Die Bestimmungen über den Informationsaustausch in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen bezwecken sicherzustellen, dass der ersuchte Staat dem ersuchenden Staat die gewünschten Informationen liefert, wobei sie gleichzeitig die Rahmenbedingungen für diese Zusammenarbeit festlegen (BGE 143 II 136 E. 5.3.4).

Diese grundsätzliche Zielsetzung wird für das konkret zu beurteilende Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Niederlanden durch den Wortlaut von Art. 26 DBA-NL bestätigt: Aus Abs. 1 der Bestimmung ergibt sich, dass die Behörden der Vertragsstaaten grundsätzlich alle Informationen austauschen, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder

Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht (BGE 143 II 136 E. 5.3.4; vgl. dazu nachfolgend E. 4.4). Weiter hält Art. 26 Abs. 1 DBA-NL fest, dass der Informationsaustausch durch die Art. 1 und 2 (des DBA-NL) nicht eingeschränkt ist, d.h. dass der Informationsaustausch auch bezüglich Personen erfolgen kann, für die das Abkommen nach seinem Art. 1 an sich nicht gilt und auch für Steuern, die nach seinem Art. 2 an sich nicht unter das Abkommen fallen.

Diese grundsätzliche Zielsetzung wird ferner durch Ziff. XVI Bst. c Protokoll DBA-NL bestätigt (vgl. BGE 143 II 136 E. 5.3.4), wonach der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten. Eine Einschränkung ergibt sich indessen durch das Verbot, „fishing expeditions“ zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist.

In Abs. 3 von Art. 26 DBA-NL wird weiter präzisiert, dass Abs. 1 in keinem Fall so auszulegen sei, dass Informationen zu erteilen sind, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können.

## 4.2

**4.2.1** Zur Verfolgung von Delikten, welche nach schweizerischem Verständnis (lediglich) als Hinterziehung von direkten Steuern zu qualifizieren sind, kann de lege lata – unter Vorbehalt vorliegend nicht einschlägiger Ausnahmen – keine *Rechtshilfe* geleistet werden (vgl. Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen [Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1]; URS R. BEHNISCH, Neue Entwicklungen der internationalen Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 1-2/2010, S. 65 ff., S. 72; DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015 [nachfolgend Kommentar-IStR], Art. 26 N. 258 und 262). Der im Bereich der Rechtshilfe geltende Spezialitätsvorbehalt (im Sinne von Art. 67 Abs. 1 ISRG und des Vorbehaltes der Schweiz zu Art. 2 Bst. b des Europäischen Übereinkommens vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen [SR 0.351.1, für die Schweiz in Kraft seit dem 20. März 1967]) schliesst eine Verwendung von auf dem Rechtshilfegeweg erlangten Informationen zur Verfolgung solcher Steuerdelikte prinzipiell

aus (vgl. Urteil des BVGer A-8275/2015 vom 29. August 2016 E. 6.1.1, mit Hinweisen).

**4.2.2** Das Bundesgericht befand in BGE 137 II 128 E. 2.3, dass ein ersuchender Staat selbst wählen könne, ob er ein Amts- oder ein Rechtshilfegesuch einreichen sowie prüfen lassen wolle. Reiche der ersuchende Staat ein Amtshilfegesuch ein, sei die Rüge des Betroffenen, ein Amtshilfegesuch diene der blossen Umgehung der Vorschriften über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen, von den für Amtshilfeverfahren zuständigen Behörden im ersuchten Staat zu beurteilen.

Im genannten Urteil hielt das Bundesgericht ferner fest, dass es keine unzulässige Umgehung der Rechtshilfe in Strafsachen bilde, wenn ein Vertragsstaat den Verfahrensweg der internationalen Amtshilfe wähle und sein Ersuchen durch die zuständigen Amtshilfebehörden des ersuchten Staates prüfen lasse. Der ersuchende Staat könne aber nicht autonom bestimmen, ob und in welchem Umfang er Amtshilfe erhalte. Diesbezüglich müsse er den Verfahrensweg vor den Behörden des ersuchten Staates durchlaufen (BGE 137 II 128 E. 2.3 und 2.3.2).

**4.2.3** Die Frage stellt sich nun, ob diese Rechtsauffassung – dass der ersuchende Staat frei zwischen dem Rechtshilfe- und dem Amtshilfeweg wählen kann – auch gilt, wenn im ersuchenden Staat lediglich (oder lediglich noch) ein Steuerstrafverfahren hängig ist oder die Informationen einzig für die Bemessung von Steuersanktionen benötigt werden. Zu präzisieren ist, dass es hier nicht um die Frage geht, ob Informationen, die amtshilfeweise beschafft worden sind, in einem einzig hängigen Steuerstrafverfahren *genutzt* werden dürfen. Diese Frage würde das in Art. 26 Abs. 2 DBA-NL angesprochene Spezialitätsprinzip beschlagen, also die Regel, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt hat und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3, A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 6, A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). Die Frage, die es hier zu beantworten gibt, betrifft bereits die Erhebung der Information, nicht deren Auswertung.

**4.3** Das Bundesverwaltungsgericht hat sich mit dieser Frage bereits in mehreren Entscheiden auseinandergesetzt:

**4.3.1** Im Entscheid A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.3 liess das Bundesverwaltungsgericht offen, ob das Bundesgericht im Entscheid BGE 137 II 128 entschieden hat, dass eine „unzulässige Umgehung der Rechtshilfe vorliege, wenn der ersuchende Staat ein Amtshilfeersuchen mit dem alleinigen Zweck stellt, «die auf diesem Weg erlangten Informationen zur Verfolgung einer Steuerstraftat zu verwenden, welche nach schweizerischem Verständnis als nicht rechtshilfefähige Steuerhinterziehung gilt». Der Entscheid führt – auf die erwähnte E. 4.3.3 verweisend – in E. 8.2.2 aus: „Als Zweck, für welchen das Ersuchen gestellt wurde, gab das [indische] MoF [Ministry of Finance] zum einen «determination, assessment and collection of taxes» und zum anderen «investigation or prosecution of tax matters» an [...]“. Das Bundesverwaltungsgericht führt sodann aus, „[...] lässt sich der letztere Zweck der Steuerstrafuntersuchung und -verfolgung nicht als aufgrund des Spezialitätsvorbehalts im Bereich der Rechtshilfe unzulässiger Zweck im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nach Art. 26 DBA-IN [Abkommen vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen; SR 0.672.942.31] qualifizieren, selbst wenn es um ein Steuerstrafverfahren betreffend die Hinterziehung von Einkommenssteuern gehen sollte. Dies gilt jedenfalls, wenn (wie vorliegend) angesichts der Darstellung im Ersuchen entsprechend dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip davon auszugehen ist, dass die Strafuntersuchung und -verfolgung nicht den einzigen Zweck des Untersuchens bildet [...]“.

**4.3.2** Aus dem Entscheid A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 – der beim Bundesgericht angefochten ist – kann nichts für die vorliegende Konstellation Relevantes gezogen werden, da das DBA-IN „Strafzahlungen oder Zinsen, die nach dem Recht eines Vertragsstaates im Zusammenhang mit Steuern, für die dieses Abkommen gilt, erhoben werden“ vom Anwendungsbereich des DBA ausdrücklich ausschliesst.

**4.3.3** Der Entscheid A-6589/2016 vom 6. März 2018 betrifft das Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien (Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, DBA-ES; 0.672.933.21), dessen Art. 25<sup>bis</sup>, soweit hier interessierend, gleich lautet wie Art. 26 des Abkommens mit den Niederlanden. Neben hier nicht zur Diskussion stehenden Aspekten beschäftigt sich dieser Entscheid mit der Bedeutung von Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 3 Bst. c DBA-ES, insbesondere sehr ausführlich mit dem dort enthaltenen Begriff des ordre

public. Auf diese Ausführungen kann verwiesen werden. Der Entscheid hält in E. 4.9 fest, dieser Begriff sei fließend, und liess mit Verweis auf den Entscheid des Bundesgerichts 2C\_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 10 (in BGE 143 II 202 nicht publiziert) offen, ob der Begriff im Zusammenhang mit Amtshilfegesuchen, die sich auf sog. gestohlene Daten berufen, angerufen werden könne. Ordre-public-Widrigkeit liege dann vor, wenn grundlegende Werte des Rechtsstaates bedroht seien. In E. 5.4.5 (von A-6589/2016 vom 6. März 2018) wird jedoch ausdrücklich festgehalten: „En effet, la poursuite d'infractions pénales n'est manifestement pas ici le but premier de la demande“; auch in diesem Verfahren war somit neben dem Steuerstrafverfahren auch das Erhebungsverfahren noch im Gange und Gegenstand des Amtshilfeersuchens.

**4.3.4** Dies zeigt, dass die Frage, ob bei Doppelbesteuerungsabkommen, die dem Wortlaut von Art. 26 des OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) Musterabkommens (Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, / Model Tax Convention on Income and on Capital, nachfolgend OECD-MA) folgen, aufgrund von dessen Abs. 1 auch Amtshilfe geleistet werden kann, wenn lediglich noch ein Steuerstrafverfahren hängig ist bzw. die Auskunft einzig für die Bemessung einer Steuersanktion benötigt wird, noch nicht entschieden wurde. Demzufolge gilt es, diesen Absatz bzw. den entsprechenden Passus, nämlich „Steuern jeder Art und Bezeichnung“ auszulegen (dazu E. 4.4).

#### **4.4**

**4.4.1** Bei der Auslegung eines Doppelbesteuerungsabkommens sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) ergebenden Grundsätze zu beachten (BGE 143 II 136 E. 5.2.1). Ausgangspunkt der Auslegung bildet auch hier der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung (vgl. Urteil 2C\_753/2014 vom 27. November 2015 E. 3.3.1). Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren (Urteil 2C\_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1 mit Hinweisen, in: ASA 83 51, StE 2014 A 32 Nr. 22). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung – so das Bundesgericht – den "effet utile" des Vertrags (BGE 142 II 161 E. 2.1.3, 141 III 495

E. 3.5.1). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (BGE 143 II 136 E. 5.2.2, 142 II 161 E. 2.1.3; Urteil des BVGer A-5765/2016 vom 19. März 2018 E. 2.5).

Nach der Schlussklausel im DBA-NL wie auch derjenigen im Protokoll zum DBA-NL, wurde das Abkommen in französischer, niederländischer und englischer Sprache abgefasst, wobei jeder Wortlaut gleicherweise verbindlich sei. Bei unterschiedlicher Auslegung soll der englische Wortlaut massgeblich sein (vgl. auch Art. 33 Abs. 1 VRK).

Die vorbereitenden Arbeiten und Umstände des Vertragsschlusses sind (lediglich) subsidiäre Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die sich in Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; vgl. MICHAEL BEUSCH, Der Einfluss «fremder» Richter – Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext, in Schweizer Juristen-Zeitung [SJZ] 109/2013 S. 349 ff., S. 351 f.). Nebst den vorbereitenden Arbeiten können subsidiär auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und Lehre unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-MA nachgebildet sind (BGE 144 II 130 E. 8.2.2 f. m.Hw., 143 II 136 E. 5.2.3; vgl. RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISHA KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Einleitung N. 159 ff. m.Hw.; ausführlich zur Bedeutung des OECD-Kommentars und mit kritischer Würdigung: ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, Bern 2015 [nachfolgend: Neuausrichtung], S. 70 ff., insb. 77 ff., die eher auf einen Beizug des Kommentars gestützt auf Art. 31 Abs. 1 oder 4 VRK plädiert; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 2.3.1 angefochten vor Bundesgericht).

Art. 3 Abs. 2 DBA-NL enthält sodann eine eigene Auslegungsregel für Begriffe, die im Abkommen verwendet, aber nicht definiert werden.

**4.4.2** Was die Lehrmeinungen anbelangt, sind diese kontrovers: Nach der einen Auffassung ist Steueramtshilfe auch vorgesehen für die Abklärung von Steuerdelikten (wie der Hinterziehung von Einkommenssteuern), in Bezug auf welche der rechtshilfeweise Austausch von Informationen ausgeschlossen ist. Weil die Übermittlung von Informationen zur Strafverfolgung bei Delikten, welche nach schweizerischem Recht als Hinterziehung von direkten Steuern zu qualifizieren sind, damit gerade (ein möglicher) Sinn der Amtshilfe nach Art. 26 DBA-NL bilde, könne sie nicht als Umgehung der Garantien des Rechtshilfeverfahrens betrachtet werden (in diesem Sinne zu Art. 26 OECD-MA HOLENSTEIN, Kommentar-IStR, Art. 26 N. 266; DIANA OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, 2015, § 3 N. 142; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.3 angefochten vor Bundesgericht). Nach der gegenteiligen Meinung ist das Amtshilfeverfahren „[...] kein Strafverfolgungsinstrument, das losgelöst von der Abklärung staatlicher Steueransprüche ergriffen werden könnte“ (ANDREA OPEL, Informationsaustausch über Bankmitarbeiter – das Janusgesicht der Steueramtshilfe, ASA 86 [2017/18] S. 450) oder mit dem das Rechtshilfeverfahren umgangen werden solle (in diesem Sinne MICHAEL HENDRICKS, in Wassermeyer [Hrsg.], Doppelbesteuerung: DBA-Loseblattkommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen; 124. Aufl., München 2013, Art. 26 OECD-MA N. 28; ALEXANDER M. GUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen [Art. 84 BGG] – Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen „fishing expeditions“ [„Gruppenanfragen“], in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 80, S. 713 ff., S. 726 und 743).

**4.4.3** Der Wortlaut, den es auszulegen gilt, lautet in den offiziellen Abkommensversionen wie folgt: auf Französisch: „impôts de toute nature ou dénomination“, auf Holländisch „tot belastingen van elke soort“; auf Englisch: „taxes of every kind and description“. Die Versionen in den weiteren Amtssprachen der Schweiz lauten: auf Deutsch: „Steuern jeder Art und Bezeichnung“, auf Italienisch: „imposte di ogni natura o denominazione“. Aus diesem Wortlaut, der in allen fünf Sprachen bedeutungsgleich ist, ist jedoch nicht ersichtlich, ob die gewöhnliche Bedeutung von „Steuern“ auch die Situation erfasst, bei der das Amtshilfegesuch lediglich der Geltendmachung von „Strafsteuern“ dient.

In Art. 2 DBA-NL werden die unter das Abkommen fallenden Steuern näher umschrieben. Auch diese Bestimmung enthält keinen Hinweis darauf, dass auch „Strafsteuern“ bzw. Steuerbussen oder andere finanzielle Sanktionen vom Abkommen erfasst würden. Art. 26 Abs. 1 DBA-NL hält im zweiten Satz ausdrücklich fest, dass bezüglich des Informationsaustausches Art. 2 DBA-NL nicht gelte und Art. 26 Abs. 1 DBA-NL damit eine *lex specialis* zu Art. 2 DBA-NL darstellt. Deshalb ist Art. 2 DBA-NL für die hier zu beantwortende Frage nicht einschlägig (vgl. dazu unten E. 4.4.4).

Eine weitere Auslegungsregel enthält Art. 3 Abs. 2 DBA-NL, der wie folgt lautet:

Bei der Anwendung der Bestimmungen des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitpunkt nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die in der Steuergesetzgebung geltende Bedeutung derjenigen nach anderen Gesetzen des gleichen Staates vorgeht.

Diese Auslegungsregel beschränkt sich demzufolge auf die Begriffe, insbesondere die Steuern, „für die das Abkommen gilt“ und findet damit erst Anwendung, wenn geklärt ist, welche Steuern vom Abkommen erfasst sind.

Demzufolge gilt es, weiter nach den in E. 4.4.1 dargelegten Auslegungsregeln vorzugehen, d.h. bei der Eruiierung der gewöhnliche Bedeutung Zusammenhang, Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und Treu und Glauben beizuziehen.

#### **4.4.4**

**4.4.4.1** Das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1 für die Schweiz in Kraft seit 1. Januar 2017; für die Niederlande in Kraft seit 1. September 2013), definiert den Ausdruck „Steuer“ als jede Steuer oder jeden Sozialversicherungsbeitrag, für die bzw. den das Abkommen nach Art. 2 gilt (daselbst Art. 3 Abs. 1 Bst. b). Daneben umfasst der Ausdruck „Steuerforderung“ gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. c jeden Steuerbetrag, die darauf entfallenden Zinsen sowie die damit zusammenhängenden Geldbussen und Vollstreckungskosten, die geschuldet werden und noch nicht bezahlt worden sind. Der Begriff „Steuerforderung“ wird aber im Abkommen selbst einzig unter den Bestimmungen über die Amtshilfe bei der Vollstreckung verwendet.

Es kann vorliegend jedoch offen bleiben, ob der Ausdruck „Steuer“ als Oberbegriff zu verstehen ist und den Ausdruck „Steuerforderung“ umfasst. Insoweit kann auch offen bleiben, ob dieses Abkommen den Informationsaustausch über Verfahren betreffend „Strafsteuern“ oder Steuerbussen bzw. andere finanziellen Sanktionen bezweckt. Da sich das vorliegend zu beurteilende Amtshilfegesuch auf Art. 26 DBA-NL stützt, ist es einzig aufgrund des DBA-NL zu beurteilen.

Mit Bezug auf die Auslegung von Art. 26 Abs. 1 DBA-NL kann jedoch festgehalten werden, dass die Frage, ob der Begriff „Steuern (jeder Art und Bezeichnung)“ auch Verfahren über „Strafsteuern“, Steuerbussen oder andere finanzielle Steuersanktionen einschliesst, erst in einem für beide Länder zu einem späteren Zeitpunkt anwendbaren Abkommen ausdrücklich angesprochen worden ist. Damit ist mit Bezug auf die Amtshilfeklausel im DBA-NL von einem Ausschluss von reinen Verfahren über Steuersanktionen auszugehen.

**4.4.4.2** Der Zweck des Abkommens besteht in erster Linie darin, die Doppelbesteuerung im grenzüberschreitenden Verhältnis zu vermeiden und dient damit der ordentlichen Veranlagung bzw. deren Überprüfung (vgl. BGE 139 II 404 E. 7.2.2; ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015 [nachfolgend OECD-Standard], § 4 Ziff. 4 mit Hinweisen). Dies ergibt sich vorab aus dem Titel sowie aus den verschiedenen Koordinationsregeln. Die eigentlichen Rechtsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung finden sich im jeweiligen landesinternen Recht. Daran ist auch mit Bezug auf die Auslegung der Amtshilfeklausel im DBA-NL festzuhalten. Die in Art. 26 Abs. 1 DBA-NL genannte Zweckbestimmung „zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts“ geht zwar weiter als die früheren Formulierungen, die nur die sog. „kleine Amtshilfe“ (Durchführung des Doppelbesteuerungsabkommens) beinhalteten, gleichwohl darf auch nach der neuen Fassung die „entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widersprechen“. Daraus ist zu folgern, dass auch die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts auf die korrekte Besteuerung gerichtet ist und nicht die Durchsetzung von Sanktionen angestrebt ist. Selbst wenn nunmehr die Amtshilfe im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung zulässig ist, so ist sie auf die Nachbesteuerung gerichtet. Ein eigenständiger Straf- oder Sanktionszweck ist demgegenüber nicht vorgesehen.

**4.4.4.3** Bezüglich des Zwecks der Amtshilfeklausel lässt sich dem Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version complète / Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version, vom 15. Juli 2014 (nachfolgend: OECD-Kommentar 2014) in Ziff. 5.3 zu Art. 26 OECD-MA Folgendes entnehmen:

„The scope of exchange of information covers all tax matters without prejudice to the general rules and legal provisions governing the rights of defendants and witnesses in judicial proceedings. Exchange of information for criminal tax matters can also be based on bilateral or multilateral treaties on mutual legal assistance (to the extent they also apply to tax crimes). In order to keep the exchange of information within the framework of the Convention, a limitation to the exchange of information is set so that information should be given only insofar as the taxation under the domestic taxation laws concerned is not contrary to the Convention“.

Der entsprechende Kommentar wurde in der Version 2014 neu nummeriert, aber insoweit nicht ergänzt (vgl. OECD-Kommentar 2014 History zu Ziff. 5.3), weshalb er im Sinne von Art. 32 VRK (E. 4.4.1) vorliegend ohne Weiteres berücksichtigt werden kann.

Das Bundesverwaltungsgericht schliesst daraus, dass der Kommentar es dem ersuchenden Staat offen lässt, welchen Weg dieser beschreiten will, wobei jedoch die entsprechenden in den jeweiligen Abkommen vorgesehenen Voraussetzungen zu erfüllen sind. Des Weiteren bezweckt der Informationsaustausch, die Steuerveranlagung in den jeweiligen Ländern in Übereinstimmung mit dem Abkommen zu ermöglichen. Von einer Amtshilfe mit dem alleinigen Zweck der Beschaffung von Informationen in einer Steuerstrafangelegenheit ist nicht die Rede.

**4.4.4.4** Art. 26 DBA-NL entspricht weitgehend dem Wortlaut von Art. 26 OECD-MA und ist die Folge der mit dem Bundesratsbeschlusses vom 13. März 2009 eingeleiteten Abkommenspolitik. Diesbezüglich hatte der Bundesrat erklärt, dass die Schweiz für die Amtshilfe in Steuersachen den OECD-Standard übernehmen werde. Der Bundesrat hatte in diesem Zusammenhang betont, dass die zukünftige schweizerische Politik in der Amtshilfe die Garantie der Verfahrensrechte, eine Amtshilfe im Einzelfall, eine angemessene Übergangslösung, *eine auf die unter das Abkommen fallenden Steuern eingeschränkte Anwendung* (Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht), das Subsidiaritätsprinzip sowie die Beseitigung von Diskriminierungen berücksichtigen werde (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787 [Botschaft 2010], S. 5800).

Diese Ausführungen, welche im Lichte von Art. 32 VRK zu betrachten sind (E. 4.4.1), lassen darauf schliessen, dass grundsätzlich eine enge Interpretation der unter die Abkommen fallenden Steuern bzw. ein beschränkter Anwendungsbereich beabsichtigt war. Eine enge Interpretation schliesst aber die Ausdehnung auf reine Verfahren über Steuersanktionen grundsätzlich aus.

**4.4.4.5** Die Niederlande machten ihre Zustimmung zur Revision des Abkommens davon abhängig, dass diese dem OECD-Standard möglichst nahe kommt. Nach Art. 26 Abs. 1 des OECD-MA erstreckt sich der Informationsaustausch aber auf Steuern jeder Art und Bezeichnung, nicht nur auf die vom Abkommen erfassten Steuern (vgl. Botschaft 2010, S. 5800 f.). In diesem Punkt musste die Schweiz nach den Ausführungen in der Botschaft ein Zugeständnis machen. Das Zugeständnis sei jedoch insofern nicht unverhältnismässig, als der Informationsaustausch über andere Steuern als auf dem Einkommen mittels anderer internationaler Abkommen möglich sei. Ein allenfalls parallel anwendbares Abkommen sei nach seinen Besonderheiten und nach dem Grundsatz „lex specialis“ zu prüfen (Botschaft 2010, S. 5800).

Art. 26 DBA-NL geht indessen noch weiter als der OECD-Standard, indem ausdrücklich vorgesehen wird, dass die ausgetauschten Informationen auch für andere Zwecke verwendet werden dürfen, wenn die notwendigen gesetzlichen Grundlagen im innerstaatlichen Recht dies vorsehen und der ersuchte Staat hierzu sein Einverständnis erteilt (vgl. Botschaft 2010, S. 5800). Diese Erweiterung bezieht sich jedoch lediglich auf den Spezialitätsvorbehalt und nicht auf den Anwendungsbereich des Abkommens.

Somit ist gemäss der in der Botschaft zum DBA-NL geäusserten Auffassung der Begriff „Steuern jeder Art und Bezeichnung“ weit zu fassen. Doch selbst bei einer weiten Interpretation des Steuerbegriffs, fehlen jedwelche Anzeichen, dass reine Verfahren über „Strafsteuern“ oder Steuerbussen bzw. andere finanzielle Steuersanktionen vom Anwendungsbereich von Art. 26 Abs. 1 DBA-NL erfasst würden.

**4.4.4.6** Der Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, im Bereich der internationalen Amtshilfe die Zusammenarbeit auf Fälle von Steuerhinterziehung auszudehnen, hatte zur Folge, dass die Schweiz in diesen Fällen seitdem zwar Amts- jedoch keine Rechtshilfe leistet. Um Lücken und Widersprüche zu vermeiden, wollte der Bundesrat deshalb die Rechtshilfe

über eine Änderung des Rechtshilfegesetzes und eine Übernahme der einschlägigen Zusatzprotokolle des Europarats weiterentwickeln. Weil sich der ursprünglich vorgesehene bilaterale Weg als zu langwierig und nicht zielführend erwies, entschied der Bundesrat im Juni 2011, das IRSG zu ändern. Am 15. Juni 2012 eröffnete er ein entsprechendes Vernehmlassungsverfahren, welches bis zum 12. Oktober 2012 dauerte. Da die vorgeschlagene Ausdehnung der Rechtshilfe auf Fiskaldelikte in der Vernehmlassung mehrheitlich auf Kritik gestossen war, entschied der Bundesrat am 20. Februar 2013, die Vorlage zur Änderung des IRSG zurückzustellen und mit der Revision des Steuerstrafrechts sowie der Umsetzung der revidierten „Financial Action Task Force“ (FATF) Empfehlungen zur Geldwäschereibekämpfung zu koordinieren. Letztere Vorlage ist aber zur Zeit ebenfalls im Parlament sistiert. Demzufolge wird auch die Vorlage zur Weiterentwicklung der Fiskalrechtshilfe zurzeit nicht weiterverfolgt (vgl. Information des Bundesamtes für Justiz [BJ] unter <https://www.bj.admin.ch/bj/de/home/sicherheit/gesetzgebung/fiskalrechtshilfe.html>, besucht am 25. Juli 2017; Steuerinformationen [hrsg. von der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK], Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen [Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2017], S. 22).

Dieses klare Bekenntnis zum Fiskalvorbehalt schliesst auch mit Bezug auf die Auslegung von Art. 26 Abs. 1 DBA-NL eine Ausdehnung der Amtshilfe auf Verfahren über Steuersanktionen aus.

**4.4.4.7** Zusammenfassend ergibt sich, dass gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-NL die Amtshilfe ausgeschlossen ist, wenn ihr Zweck einzig darin besteht, Auskünfte in Bezug auf ein Verfahren über Steuersanktionen zu erhalten.

Insoweit ist es unerheblich, dass das entsprechende innerstaatliche Verfahren von einer Verwaltungs- bzw. Steuerbehörde geführt wird. Nicht näher geprüft werden muss sodann, ob die drohende Sanktion als Verwaltungsmassnahme zu qualifizieren ist oder ob ihr in materieller Hinsicht strafrechtlicher Charakter zukommt. Ebensowenig ist entscheidend, ob die Strafe im Rahmen des Erhebungsverfahrens ergeht oder in einem separaten Verfahren über Steuersanktionen. Infolgedessen sind auch Auskünfte unzulässig, die im Rahmen eines Erhebungsverfahrens eingeholt werden, aber einzig den Strafpunkt betreffen. Denn es ist nicht die Sache des ersuchten Staats zu prüfen, in welchem Verfahren des ersuchten Staates Steuersanktionen verhängt werden.

**4.5** Von der Frage, ob nach Art. 26 Abs. 1 DBA-NL Amtshilfe für reine Steuerstrafverfahren zulässig ist, muss eine andere Frage klar abgegrenzt werden, nämlich jene, ob die Steuerstrafuntersuchung und -verfolgung den einzigen Zweck des konkreten Ersuchens bildet. Letzteres ist nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip zu entscheiden.

**4.5.1** Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip, das ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet, besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass, die Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten in Zweifel zu ziehen; vielmehr hat der ersuchte Staat grundsätzlich auf die Angaben des ersuchenden Staates zu vertrauen (BGE 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.4 sowie Urteile des BVGer A-2543/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.2.1, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.3). 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; Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.3). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Auf deren Richtigkeit hat der ersuchte Staat grundsätzlich zu vertrauen, es sei denn sie werden sofort entkräftet. Dann darf der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (Urteile des BVGer A-171/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2, A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3).

**4.5.2** Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gilt somit auch für die Auslegung der Erläuterungen in einem Amtshilfegesuch, ob im ersuchenden Staat auch noch ein Erhebungsverfahren oder lediglich noch ein Steuerstrafverfahren hängig ist. Wenn Letzteres der Fall ist, d.h. wenn sich aus dem Amtshilfegesuch ergibt, dass es einzig um die Steuerstrafverfolgung geht, so ist hierfür nach dem oben Gesagten keine Amtshilfe zu gewähren. Gleiches muss auch gelten, wenn zwar im ersuchenden Staat noch ein (Nach)erhebungsverfahren läuft, die verlangten Informationen indessen selbst nach der Sachdarstellung des ersuchenden Staates einzig für die Bemessung der Steuersanktion relevant sind. Denn es ist nicht Sache des ersuchten Staates in einem Amtshilfeverfahren zu prüfen, in einem Verfahren welcher Art eine Steuersanktion im ersuchenden Staat verhängt wird.

## **5.**

**5.1** Im vorliegenden Fall steht das Amtshilfeersuchen des BD vom 2. Februar 2017 im Zusammenhang mit einem früheren Amtshilfeersuchen der Niederlande, nämlich mit dem Gruppenersuchen vom 23. Juli 2015. Der BD will im Wesentlichen wissen, ob die Beschwerdeführenden über jenes damalige Amtshilfeersuchen durch den damaligen Informationsträger oder mittels amtlicher Publikation informiert worden seien und wann sie darauf reagiert hätten.

## **5.2**

**5.2.1** Gemäss den im vorliegenden Amtshilfeersuchen enthaltenen Ausführungen geht es im Wesentlichen darum, die Frage beantworten zu können, ob eine freiwillige Nachmeldung vorliege, weil die niederländische Steuerbehörde im Rahmen des erwähnten Gruppenersuchens über die Beschwerdeführenden keine Auskünfte erhalten hat (Auffassung der Steuerpflichtigen), oder ob dieses keine Auskünfte erhalten hat, weil die Steuerpflichtigen im damaligen Amtshilfeverfahren geltend gemacht hatten, sie hätten eine Nachmeldung eingereicht (Auffassung des niederländischen Finanzamts). Nach dem im (jetzigen) Amtshilfeersuchen aufgezeigten Beispiel hat die Antwort auf diese Frage Auswirkungen auf die Bussenerhebung. Die freiwillige Nachmeldung sei ein Strafmilderungsgrund. Der Umstand, dass eine Nachmeldung stattgefunden hat, ist nicht umstritten; vielmehr verweisen die Beschwerdeführenden zum Sachverhalt ausdrücklich auf die angefochtene Verfügung. Demnach hat die Tatsache, über die der BD mit dem vorliegenden Amtshilfegesuch Gewissheit erlangen will, nichts mit dem Veranlagungsverfahren zu tun, sondern betrifft nur noch das „Steuerstrafverfahren“.

**5.2.2** Die Vorinstanz weist in ihrer Vernehmlassung vom 11. Dezember 2017 (S. 5) darauf hin, dass die Auskunft auch für allfällige Vorteile aus einer freiwilligen Nachmeldung im Rahmen der Einkommensbesteuerung relevant sei. Zu den Auswirkungen der freiwilligen Nachmeldung zähle auch die Festsetzung einer Ordnungsbusse und der Ablauf des Verfahrens. Die Vorgehensweise des niederländischen Finanzamtes habe gegenwärtig weder mit dem Strafrecht Berührungspunkte, noch sei das niederländische Finanzamt eine Justizbehörde, die das innerstaatliche Strafrecht durchführen könne.

Soweit die Vorinstanz mit diesen Einwänden geltend machen will, das Auskunftersuchen stehe gleichwohl im Zusammenhang mit dem Einkommensveranlagungsverfahren bzw. der Steuer(nach)veranlagung, stehen

ihre Ausführungen im Widerspruch zu den Angaben des ersuchenden Staats im Amtshilfeersuchen. Wohl wird dort die betroffene Steuerperiode erwähnt, gleichwohl ergibt sich aus den weiteren Ausführungen, dass der Zeitpunkt der Nachmeldung einzig für die Bemessung der Steuerbusse relevant ist, und das Amtshilfegesuch einzig aus diesem Grunde angestrengt worden ist.

**5.2.3** Im Verfahren J.J. gegen Niederlande hatte der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) in seinem Urteil vom 27. März 1998 erkannt, dass ein Verfahren über eine zusätzliche Einkommenssteuer in der Höhe von 38'656 niederländischen Gulden und eine Steuerstrafe in gleicher Höhe eine strafrechtliche Anklage beinhaltet und auf eine Verletzung von Art. 6 Abs. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) erkannt (vgl. Informationsblatt zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte vom Mai 2013). Auch nach schweizersicher Rechtsauffassung untersteht das Verfahren wegen Hinterziehung der direkten Bundessteuer den Garantien von Art. 6 EMRK (BGE 119 Ib 311 E. 2; vgl. auch Urteil des BGer 6B\_1053/2017 und 6B\_1096/2017 vom 17. Mai 2018 E. 5.1 mit weiteren Hinweisen). Demzufolge bezweckt das vorliegende Amtshilfeverfahren die Beschaffung von Informationen für ein Strafverfahren. Hierbei spielt es keine Rolle, dass die Sanktion in einem Steuergesetz enthalten und die strafverfolgende Behörde eine Verwaltungs- bzw. Steuerbehörde ist.

**5.2.4** Die ersuchende Behörde weist in ihrem Amtshilfegesuch vom 2. Februar 2017 sodann auf die Fristen hin, innerhalb welcher eine Nachveranlagung anzustreben ist, wobei die Frist dadurch beschränkt werde, dass das niederländische Finanzamt angemessen und rechtzeitig vorgegangen sei. Eine wiederholte Anforderung der erbetenen Auskünfte beim Steuerpflichtigen oder ein Ersuchen um Auskünfte im Ausland führe nicht zu einer Überschreitung der Angemessenheit oder Rechtzeitigkeit, sofern der Steuerinspektor rechtzeitig selbst die Initiative ergreife, um die erbetenen Auskünfte doch noch zu erhalten und nicht (gelassen) zuwarte.

Soweit die Vorinstanz damit geltend machen wollte, dem Amtshilfeersuchen komme im weiten Sinn eine „verjährungsunterbrechende“ Wirkung zu, ist ihr entgegen zu halten, dass in den Niederlanden bereits ein Informationsverfahren angestrengt worden ist, womit ein solcher allfälliger Nebeneffekt vorliegend irrelevant ist. Ausserdem vermöchte er am Umstand,

dass die Auskünfte für die Bemessung der Steuerstrafe benötigt werden, nichts zu ändern.

**5.2.5** Damit liegt der vorliegende Sachverhalt anders als im Indien betreffenden Verfahren (E. 4.3.1), wo das [indische] MoF zum einen «determination, assessment and collection of taxes» und zum anderen «investigation or prosecution of tax matters» an [...]“ als Zweck des Ersuches angeführt hatte. Auf die Ausführungen im Ersuchen des BD darf bzw. muss der ersuchte Staat vertrauen. Er darf bzw. muss also davon ausgehen, dass im vorliegenden Zusammenhang um Informationen ersucht wird, die ausschliesslich in einem Steuerstrafverfahren relevant sein werden. In E. 4.4.4 wurde dargelegt, dass in einem solchen Fall keine Amtshilfe geleistet werden darf.

**5.3** Auf ein Amtshilfegesuch wird gemäss Art. 7 StAhiG nicht eingetreten, wenn es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist (Bst. a), Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b), 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 (Bst. c). Vorliegend wurde – wie erwähnt – ein Amtshilfegesuch ausschliesslich zum Zwecke der Informationsbeschaffung betreffend Steuerstrafen gestellt. Solche Informationen fallen nicht unter Art. 26 DBA-NL (E. 4.5). Demzufolge hätte die Vorinstanz in Anwendung von Art. 7 Bst. b StAhiG auf das Ersuchen nicht eintreten dürfen.

**5.4** Zusammenfassend ergibt sich, dass nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip davon auszugehen ist, dass vorliegend die Steuerstrafuntersuchung und -verfolgung den alleinigen Zweck des Ersuchens bildet und die Vorinstanz zu Unrecht auf das Amtshilfegesuch eingetreten ist. Demzufolge ist die Schlussverfügung vom 1. September 2017 in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben.

**5.5** Damit erübrigt es sich, auf die weiteren Rügen der Beschwerdeführenden einzugehen, insbesondere auf diejenigen in der Noveneingabe vom 29. Juni 2018 auf das Urteil des Gerichtshofes Hertogenbosch vom 12. Juni 2018 sowie auf die Entgegnung der ESTV vom 12. Juni 2018.

## **6.**

**6.1** Bei diesem Verfahrensausgang sind den obsiegenden Beschwerdeführenden und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl.

Art. 63 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**6.2** Die ESTV hat den obsiegenden Beschwerdeführenden die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung der Beschwerdeführenden für die ihnen erwachsenen notwendigen Auslagen ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxismässig auf insgesamt Fr. 7'500.- festzusetzen. Der Vollständigkeit halber ist hierzu zu bemerken, dass dieser Betrag die MWST nicht umfasst, ist eine solche – anders als das entsprechende Begehren der Beschwerdeführenden suggeriert (Bst. H) – bei Leistungsempfängern im Ausland nicht geschuldet.

## **7.**

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 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 gutgeheissen. Die Schlussverfügung der ESTV vom 1. September 2017 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von total Fr. 5'000.- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die ESTV wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine Parteientschädigung von total Fr. 7'500.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde; unter Beilage der Eingabe der Vorinstanz vom 12. Juli 2018)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]); Gerichtsurkunde)

*(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite).*

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: