Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid aufgehoben durch BGer mit Urteil vom 24.09.2015 (2C_963/2014)

Abteilung I
A-1606/2014

Urteil vom 7. Oktober 2014

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

1. **A._____ AG in Liquidation (gelöscht),**
2. **B._____ AG,**
3. **C._____,**
4. **D._____,**

alle vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei,
dipl. Steuerexperte,
Beschwerdeführende,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Amtshilfe,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA NL-CH).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 13. Juni 2013 reichte der Belastingdienst der Niederlande (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) ein Amtshilfegesuch ein, das die A._____ AG (mit Sitz in E._____), die B._____ AG (mit Sitz in F._____), C._____ (wohnhaft in G._____, Niederlande) und die D._____ (mit Sitz in H._____, Niederlande) betraf.

Der BD führte zur Begründung aus, die niederländische Steuerbehörde habe anlässlich einer Steuerprüfung bezüglich C._____s und der D._____ Bankunterlagen bei der Bank I._____ eingesehen. Dabei seien Gesprächsnotizen von Bankangestellten zum Vorschein gekommen, welche den Eindruck erwecken würden, dass durch C._____ und/oder die D._____ Bankdienste in der Schweiz genutzt würden. Nach den Bankunterlagen sei C._____ ferner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit in irgendeiner Weise an der A._____ AG beteiligt. Zudem werde in den Bankunterlagen unter anderem Folgendes ausgeführt:

> «Wir haben eine starke Ahnung, dass Herr C._____ Inhaber der schweizerischen Investmentgesellschaft ist, und mittels des obenerwähnten Geschäfts Vermögen überführen will. […]
>
> Weil ein beträchtlicher Teil des Vermögens […] im Ausland untergebracht ist, wird ein estate planner (J._____) bei Herrn C._____ eingeführt werden.»

Weiter wies der BD im Amtshilfegesuch darauf hin, dass von C._____ und/oder der D._____ Barzahlungen für – trotz wiederholter Nachfrage – nicht nachgewiesene Warenlieferungen und Dienstleistungen an die B._____ AG gemacht worden seien. Es sei zudem zu vermuten, dass die A._____ AG zu einem nicht marktkonformen tiefen Preis Immobilien an die Kinder von C._____ verkauft habe. Zwar bestreite C._____ gegenüber den niederländischen Steuerbehörden, Bankdienstleistungen in der Schweiz zu beanspruchen und an der A._____ AG oder der B._____ AG beteiligt zu sein. Die niederländische Steuerbehörde vermute jedoch aufgrund der genannten Indizien, dass C._____ und/oder die D._____ über Bankkonten in der Schweiz verfügen.

A.b Konkret ersuchte der BD zwecks einer richtigen Erhebung der (niederländischen) Einkommenssteuer und der (niederländischen) Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010 um Information,

- wer die Aktionäre der A._____ AG bzw. der B._____ AG sind,

- ob C._____ oder die D._____ mittelbar oder unmittelbar Eigentümer(in) der A._____ AG bzw. der B._____ AG ist oder war,

- ob C._____ oder die D._____ in irgendeiner Weise in Beziehung zur A._____ AG bzw. zur B._____ AG steht oder stand,

- ob «Barbezahlungen» durch C._____ und/oder die D._____ in der Buchführung der B._____ AG «verantwortet» wurden und welche Leistungen die B._____ AG hierfür erbracht hat (in diesem Zusammenhang wurden vom BD auch eine Übersicht der € 1'000.- übersteigenden Bareinnahmen und die zugrunde liegenden Unterlagen verlangt).

Zusätzlich ersuchte der BD um Information, ob im Zeitraum vom 1. März 2010 «bis heute» bzw. dem Zeitpunkt des Amtshilfegesuches (13. Juni 2013) C._____, die D._____, die A._____ AG und die B._____ AG (je einzeln) als Kontoinhaber(in), Berechtigte(r) oder Bevollmächtigte(r) über Bankkonten, Accounts, Anlagekonten etc. bei der Bank K._____ in L._____ und/oder der (von der Bank M._____ in L._____ übernommenen) Bank O._____ (nachfolgend: O._____) verfügten. Zu den entsprechenden (allfälligen) Bankbeziehungen hielt der BD jeweils folgenden Fragenkatalog im Amtshilfegesuch fest:

«a. […] Was sind die Guthaben dieser Konten am 01.03.2010, 01.01.2011, 01.01.2012 und 31.12.2012?

Ich möchte gerne die Kontobewegungen dieses/dieser Kontos/Konten ab dem 1. März 2010 bis einschl. den 31. Dezember 2012 von Ihnen erhalten;

b. Wer ist/sind der/die Berechtigte(n) und Bevollmächtigte(n) dieser Konten?

Ich möchte gerne den vollständigen Namen, die Adresse und die Wohnortdaten von Ihnen erhalten.

c. Wann wurde(n) das/die Konto/Konten eröffnet? Ich möchte gerne Kopien der Eröffnungsformulare und der eventuellen Kontoauflösungsformulare erhalten.

d. Wenn das/die Konto/Konten aufgelöst wurde(n), dann möchte ich gerne Kopien der Kontoauflösungsformulare von Ihnen erhalten.»

Der BD versicherte in einem Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen, dass sämtliche zur Beschaffung der verlangten Informationen verfügbaren Ermittlungsmöglichkeiten im ersuchenden Staat ausgeschöpft worden seien und der BD in vergleichbaren Fällen in der Lage sei, entsprechende Informationen zu beschaffen.

B.

B.a In der Folge forderte die ESTV mit Verfügungen vom 8. Juli 2013 N._____ (Liquidator der A._____ AG in Liquidation), die Bank M._____, die K._____ AG und die B._____ AG auf, die Informationen gemäss dem erwähnten Amtshilfeersuchen sowie die zugehörigen Unterlagen zu liefern. Die Bank M._____ und die K._____ AG kamen dieser Editionsverfügung mit Schreiben vom 22. Juli sowie 11. und 13. September 2013 nach.

B.b Mit Schreiben vom 26. November 2013 beantragte Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei, dipl. Steuerexperte, im Namen der A._____ AG, der B._____ AG, der D._____ sowie im Namen von C._____, auf das Amtshilfegesuch des BD sei nicht einzutreten.

B.c Mit Schreiben vom 8. Januar 2014 beantragte Rechtsanwalt Frei wiederum im Namen der Vorgenannten, das Amtshilfegesuch sei abzuweisen. Zur Begründung machte er insbesondere geltend, dass im Amtshilfebegehren kein Verdacht auf Steuerdelikte vorgebracht werde.

C.

Am 21. Februar 2014 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber der A._____ AG in Liquidation, der B._____ AG, C._____ und der D._____. Sie kam darin zum Schluss, dass dem BD betreffend die A._____ AG (Dispositiv-Ziff. 1 der Schlussverfügung), betreffend die B._____ AG (Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung), betreffend C._____ (Dispositiv-Ziff. 3 der Schlussverfügung) sowie betreffend die D._____ (Dispositiv-Ziff. 4 der Schlussverfügung) Amtshilfe zu leisten sei. In Dispositiv-Ziff. 5 der Schlussverfügung listete die ESTV die dem BD zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf. Danach ist dem BD unter anderem mitzuteilen, dass die A._____ AG am 7. Juli 2008, also vor der angefragten Zeitperiode aufgelöst wurde und deshalb zum Kreis der Aktionäre dieser Gesellschaft keine Angaben gemacht werden können. Ferner ist nach Dispositiv-Ziff. 5

der Schlussverfügung dem BD insbesondere mitzuteilen, dass bei zwei der auf C._____ lautenden Konten bei der Bank K._____ in L._____ und bei der O._____ im angefragten Zeitraum […] bevollmächtigt waren. Zu den gemäss der genannten Anordnung der Schlussverfügung dem BD mitzuteilenden Angaben zählen sodann namentlich solche über die [Frage, ob eine wirtschaftliche Berechtigung von C._____ und/oder D._____] an Konten, welche auf die A._____ AG und die B._____ AG lauten[, besteht].

Die ESTV hielt in ihrer Schlussverfügung ferner fest, dass sie den BD darauf hinweisen werde, dass die in Dispositiv-Ziff. 5 der Schlussverfügung genannten Unterlagen und Informationen nur im Verfahren gegen die A._____ AG, die B._____ AG, C._____ und die D._____ für den im Ersuchen vom 13. Juni 2013 genannten Tatbestand verwertet werden dürfen (Dispositiv-Ziff. 6 Bst. a der Schlussverfügung). Ferner ordnete die ESTV an, dass sie den BD darauf hinweisen werde, dass die edierten Unterlagen sowie Informationen, die nach dem innerstaatlichen Recht der Schweiz beschafft worden seien, geheim zu halten sind und nur Personen und Behörden (einschliesslich Gerichten und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, welche mit der Veranlagung, Erhebung, Verwaltung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder mit der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der unter das DBA-NL fallenden Steuern befasst sind (Dispositiv-Ziff. 6 Bst. b der Schlussverfügung).

D.

Am 26. März 2014 erhob Rechtsanwalt Frei im Namen der A._____ AG (in Liquidation; nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 1), der B._____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 2), der D._____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 4) und im Namen von C._____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführer 3) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit dem Antrag, unter vollumfänglicher Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV sei das Amtshilfegesuch des BD vom 13. Juni 2013 abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Eventualiter werden mit dem Rechtsmittel die Aufhebung der Schlussverfügung und die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur neuen Beurteilung gefordert. Ferner wird Kosten- und Entschädigungsfolge «zzgl. MWSt zu Lasten der Bundeskasse» verlangt.

Zur Begründung erklärt der Rechtsvertreter im Wesentlichen, das Amtshilfegesuch sei, soweit es sich gegen die lange vor dem betroffenen Zeitraum

liquidierte Beschwerdeführerin 1 richte, nicht zulässig und die Schlussverfügung sei deshalb jedenfalls insoweit aufzuheben. Der BD habe in seinem Gesuch überdies den steuerrechtlich relevanten Sachverhalt nicht dargelegt, geschweige denn Anhaltspunkte für ein amtshilfefähiges unrechtmässiges oder deliktisches Verhalten geliefert und die gegen einen oder mehrere der Beschwerdeführenden in der Niederlande geführten (oder noch zu führenden) Verfahren näher bezeichnet. Nicht hinreichend aufgezeigt habe der BD insbesondere die ausländische Steuerpflicht der Beschwerdeführenden, zumal die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 – soweit sie überhaupt noch existent seien – nach schweizerischem Recht errichtete Gesellschaften bilden würden. Der BD habe es auch versäumt, klar und widerspruchsfrei darzulegen, dass er die dem Amtshilfegesuch zugrunde liegenden Informationen auf nach schweizerischem Recht nicht strafbare Weise erlangt habe. Zwar werde im Gesuch auf Gesprächsnotizen eines Bankangestellten verwiesen. Wie der BD diese Notizen – soweit diese tatsächlich existieren sollten – erhalten habe, sei jedoch nicht nachvollziehbar. Auch sei es unrealistisch, dass ein Bankangestellter für die Steuerbehörden notiere, er habe «'eine starke Ahnung', dass sein Kunde Vermögen verschieben will» (Beschwerde, S. 8). Insgesamt sei das Amtshilfebegehren derart knapp gehalten, dass von einem Verstoss gegen den Grundsatz des fairen Verfahrens und von einer Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör auszugehen sei. Der Anspruch auf rechtliches Gehör sei vorliegend auch deshalb missachtet worden, weil den Beschwerdeführenden keine Einsicht in alle der Schlussverfügung zugrunde liegenden Dokumente (wie namentlich die erwähnten Gesprächsnotizen des Bankangestellten) gewährt worden sei.

Weiter wird in der Beschwerde geltend gemacht, die Vorinstanz habe gestützt auf nicht belegte Indizien sowie aufgrund der edierten Akten einen Verdacht auf Steuerdelikte angenommen und damit insbesondere verkannt, «dass das Resultat der [vorinstanzlichen] Beweisausforschung […] [auf den Entscheid über das Amtshilfegesuch] keinen Einfluss haben» dürfe (Beschwerde, S. 10). Zudem seien die nach Ziff. 5 der Schlussverfügung zu übermittelnden Angaben betreffend die [Bevollmächtigten] dem BD nicht mitzuteilen, weil diese Behörde im Sinne einer unzulässigen «fishing expedition» «aufs Geratewohl» nach weiteren Berechtigten gefragt habe und diese [Bevollmächtigten] als unbeteiligte Dritte zu qualifizieren seien. Schliesslich wird gerügt, der Umfang der nach der Schlussverfügung dem BD zu übermittelnden Informationen sei unverhältnismässig, da für die Feststellung des seitens der niederländischen Steuerbehörden

vermuteten Sachverhalts Informationen zum Steuerjahr 2012 genügen würden.

E.
In ihrer Vernehmlassung vom 26. Mai 2014 beantragt die ESTV die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

F.
Mit Eingabe vom 18. Juni 2014 hält Rechtsanwalt Frei namens der Beschwerdeführenden an den Beschwerdebegehren fest. Zudem ersuchte er um Einsicht in die vorinstanzlichen Akten und Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels.

G.
Das Bundesverwaltungsgericht gewährte Rechtsanwalt Frei mit Zwischenverfügungen vom 24. Juni sowie 11. Juli 2014 die beantragte Akteneinsicht und setzte ihm Frist zur Einreichung einer allfälligen Stellungnahme.

H.
Mit innert erstreckter Frist eingereichter Stellungnahme vom 19. August 2014 hält Rechtsanwalt Frei im Namen der Beschwerdeführenden an den Beschwerdebegehren vollumfänglich fest.

I.
Die Vorinstanz verzichtet mit Schreiben vom 28. August 2014 unter Verweisung auf ihre Vernehmlassung darauf, sich zur Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014 zu äussern.

J.
Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Unterlagen wird – sofern erforderlich – in den folgenden 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. Da das vorliegende Amtshilfegesuch am 13. Juni 2013, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens

nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Die per 1. August 2014 in Kraft getretenen Art. 14 Abs. 1 und 2, Art. 15 Abs. 2 sowie Art. 21a StAhiG in der Fassung der Änderung vom 21. März 2014 gelten dabei vorliegend ungeachtet des Umstandes, dass das hier streitbetroffene Amtshilfeersuchen im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Gesetzesänderung bereits eingereicht war (vgl. Art. 24a Abs. 2 StAhiG in der Fassung der am 1. August 2014 in Kraft getretenen Änderung vom 21. März 2014 [AS 2014 2309 ff.]).

Anwendbar ist ferner der Bundesbeschluss vom 17. Juni 2011 über die Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden (SR 672.963.6; nachfolgend: Genehmigungsbeschluss DBA-NL).

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 in Verbindung mit Art. 31-33 VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3

1.3.1 Die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG setzt unter anderem die Parteifähigkeit der Beschwerdeführenden voraus (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5410/2012 vom 28. Mai 2013 E. 2; ISABELLE HÄNER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, Art. 48 N. 5; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, Art. 48 N. 6).

Die Beschwerdeführerin 1 hat aufgrund ihrer bereits vor der Beschwerdeerhebung erfolgten Löschung im Handelsregister ihre Rechtsfähigkeit und damit auch ihre Prozessfähigkeit verloren (vgl. Art. 746 OR in Verbindung mit Art. 643 OR und Art. 52 Abs. 1 ZGB; vgl. auch Beschluss der Beschwerdekammer des Bundesstrafgerichts vom 2. Oktober 2013 im Verfahren BV.2013.13 und BV.2013.14).

Auf die Beschwerde kann damit, soweit sie im Namen der Beschwerdeführerin 1 erhoben wurde, nicht eingetreten werden (gleichwohl sind im Folgenden die von den übrigen Beschwerdeführenden erhobenen Rügen betreffend die Beschwerdeführerin 1 zu berücksichtigen).

1.3.2 Die Beschwerdeführenden 2-4 erfüllen als Verfügungsadressaten die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG).

1.4 Da die Beschwerde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht wurde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG), ist mit der hiervor genannten Einschränkung (E. 1.3.1) darauf einzutreten.

2.

2.1 Das am 26. Februar 2010 unterzeichnete DBA-NL trat am 9. November 2011 in Kraft (vgl. Art. 29 Abs. 1 DBA-NL).

Die Amtshilfeklausel des DBA-NL, Art. 26 DBA-NL, und die zugehörige Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL sind laut Art. 29 Abs. 2 DBA-NL «anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens gestellt werden und die Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März beginnt».

Da das vorliegende Amtshilfegesuch vom 13. Juni 2013 nach dem Inkrafttreten des DBA-NL eingereicht wurde, sind nach der zuletzt genannten Abkommensklausel Art. 26 DBA-NL und Ziff. XVI des Protokolls zum DBA-NL intertemporalrechtlich anwendbar, soweit das Gesuch Informationen betrifft, die sich auf die Zeit ab dem 1. März 2010 beziehen.

Die am 31. Oktober 2011 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL ist ab ihrem Inkrafttreten anzuwenden (Abs. 4 der Verständigungsvereinbarung) und gilt somit auch im vorliegenden Fall.

2.2 Art. 26 DBA-NL entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA; vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden vom 25. August 2010, BBl 2010, 5787 ff., 5800). Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht

dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-NL (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-NL (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA-NL).

Art. 26 Abs. 3 DBA-NL enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird damit der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Auch besteht gemäss Art. 26 Abs. 3 (Bst. c) DBA-NL keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche».

Freilich enthält die Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende Vorschrift von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL ihrerseits Einschränkungen der in vorgenannter Bestimmung vorgesehenen Beschränkungen der Amtshilfeverpflichtung. So darf der ersuchte Vertragsstaat nach Art. 26 Abs. 5 DBA-NL die Leistung von Amtshilfe nicht nur deshalb ablehnen, «weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen» (Satz 1). In diesem Zusammenhang räumt Art. 26 Abs. 5 Satz 2 DBA-NL den Steuerbehörden des ersuchten Staates die Kompetenz ein, die Offenlegung der in diesem Absatz der Amtshilfebestimmung erwähnten Informationen durchzusetzen.

Die Regelung von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL bedeutet indes nicht, dass der ersuchte Staat in jedem Fall Bankinformationen an den ersuchenden Staat zu übermitteln hat. Die Grenzen der Verpflichtung zur Amtshilfe, welche in Art. 26 Abs. 3 DBA-NL statuiert sind, kommen auch auf Bankinformationen zur Anwendung, soweit sich die Weigerung zur Leistung von Amtshilfe auf Gründe stützt, die mit der Eigenschaft des Informationsinhabers als Bank nichts zu tun haben (so zu Art. 26 Abs. 5 OECD-MA STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 126, mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1

3.1.1 Was die inhaltlichen Anforderungen betrifft, denen ein Amtshilfegesuch zu genügen hat, enthält Art. 26 DBA-NL keine detaillierte Aufzählung der notwendigen Angaben. Hingegen sieht Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL vor, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfegesuches folgende Angaben zu liefern haben:

> «(i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;
>
> (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
>
> (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
>
> (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
>
> (v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.»

Nach Abs. 3 der Verständigungsvereinbarung vom 31. Oktober 2011 zur Auslegung von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL ist einem Amtshilfegesuch stattzugeben, wenn der ersuchende Staat, vorausgesetzt, es handle sich nicht um eine «fishing expedition» (vgl. dazu sogleich E. 4.2), zusätzlich zu den Angaben im Sinne von Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL

> «a) die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifiziert, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann; und
>
> b) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angibt.»

Eine wörtlich fast identische Regelung sieht Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss DBA-NL für Amtshilfegesuche der Niederlande vor.

3.1.2 Art. 6 Abs. 2 StAhiG sieht vor, dass das Ersuchen insbesondere folgende Angaben enthalten muss, sofern das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt:

«a. die Identität der betroffenen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;

b. eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben zur Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen zu erhalten wünscht;

c. den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;

d. die Gründe zur Annahme, dass die verlangten Informationen sich im ersuchten Staat oder im Besitz oder unter der Kontrolle einer Informationsinhaberin oder eines Informationsinhabers befinden, die oder der im ersuchten Staat ansässig ist;

e. den Namen und die Adresse der mutmasslichen Informationsinhaberin oder des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit bekannt;

f. die Erklärung, dass das Ersuchen den gesetzlichen und reglementarischen Vorgaben sowie der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht, sodass die ersuchende Behörde diese Informationen, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befinden würden, in Anwendung ihres Rechts oder im ordentlichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis erhalten könnte;

g. die Erklärung, welche präzisiert, dass der ersuchende Staat die nach seinem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft hat.»

3.2 Aufgrund von Art. 26 DBA-NL haben die zuständigen Behörden in der Schweiz mit den zuständigen niederländischen Behörden die Informationen auszutauschen, die zur Durchführung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobene Steuern *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-NL widerspricht. Im Unterschied zu den bisherigen Amtshilfeklauseln ist demnach nicht mehr erforderlich, dass ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt vorliegt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2; GIOVANNI MOLO, Die neue Trennungslinie bei der Amtshilfe in Steuersachen. Das Verbot der fishing expeditions und die formellen Anforderungen an das Gesuch, in: ASA 80, S. 143 ff., S. 151; OESTERHELT, a.a.O., Rz. 79).

Gemäss Ziff. XVI Bst. c Satz 1 des Protokolls zum DBA-NL soll der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen «einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen gewährleisten, ohne

den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist». Es handelt sich dabei um eine Anlehnung an das OECD-Manual bzw. den OECD-Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens, wonach das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit («foreseeable relevance», «pertinence vraisemblable») der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten «fishing expedition» dient (vgl. auch zum Folgenden: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. ferner OESTERHELT, a.a.O., Rz. 89. Vgl. auch Ziff. XVI Bst. c Satz 2 des Protokolls zum DBA-NL, wonach die inhaltlichen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch nach Ziff. XVI Bst. b des Protokolls zum DBA-NL wichtige verfahrenstechnische Anforderungen zur Vermeidung von «fishing expeditions» seien, die freilich so auszulegen seien, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern). Die OECD umschreibt «fishing expeditions» als «speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2, A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2).

Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4, mit Hinweisen).

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch 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. Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfegesuch geltend machen muss, und zum andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, die mit Sicherheit nicht erheblich

sind, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2, A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.2.2.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.2).

3.3 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann zwar von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit 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. Urteil des Bundesgerichts 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl. 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 125 II 250 E. 5b; siehe zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3).

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.2, B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 8.1.1; Urteil des Bundesstrafgerichts RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend hat sich die ESTV nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zu-treffen oder nicht. Sie hat weder

Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Die ESTV ist vielmehr an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesgerichts 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2; siehe zum Ganzen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3).

3.4

3.4.1 Art. 4 StAhiG mit der Überschrift «Grundsätze» sieht in Abs. 1 vor, dass Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen geleistet wird. In der Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011 wird festgehalten, dass diese Vorschrift unter anderem die spontane Amtshilfeleistung grundsätzlich ausschliesst (BBl 2011 6193 ff., 6204). Unter spontaner (internationaler) Amtshilfe ist die Informationsübermittlung an ausländische Behörden zu verstehen, die ohne oder ohne konkretes Ersuchen erfolgt. Unterschieden werden kann dabei zwischen selbständiger bzw. antizipierter spontaner Amtshilfe, das heisst der spontanen Übermittlung von Informationen ohne vorgängiges Amtshilfeersuchen, und der ergänzenden spontanen Amtshilfe im Sinne einer zusätzlichen Amtshilfeleistung im Rahmen eines bereits gestellten Amtshilfegesuches (vgl. zum Begriff der spontanen Amtshilfe BVGE 2010/26 E. 5.6, mit Hinweisen).

3.4.2 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden.

Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, nicht zulässig. In der erwähnten Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes wird unter anderem Folgendes ausgeführt (BBl 2011 6193 ff., 6205; vgl. dazu auch AURÉLIA RAPPO/AURÉLIE TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, in: RDAF 2013 II S. 1 ff., S. 14):

> «Es ist unzulässig, Informationen über Personen zu übermitteln, die offensichtlich nicht von der zu untersuchenden Angelegenheit betroffen sind. Dabei ist insbesondere an Personen zu denken, die in Dokumenten über die betroffene Person zufällig auftauchen und mit dem Steuerzweck, zu welchem der ersuchende Staat die Informationen wünscht, in keinem Zusammenhang stehen, wie Bankmitarbeiter, Mitinhaberinnen von Konten oder Bevollmächtigte. Daten über Vermögenszuflüsse und -abflüsse verraten regelmässig Angaben

> über Drittpersonen. Macht die Unterbindung dieser Informationen eine Amtshilfe wertlos, so kann eine Übermittlung erwogen werden. In diesem Fall erhalten diese Personen jedoch eine Beschwerdemöglichkeit (vgl. Art. 19 Abs. 2).»

Die vorausgesetzte Betroffenheit ist nach der Botschaft also insbesondere zu verneinen, wenn die fragliche Person a) zufällig in den edierten Unterlagen zur eigentlich betroffenen Person genannt wird und sie b) in keinem Zusammenhang zu dem vom ersuchenden Staat mit dem Amtshilfegesuch verfolgten Steuerzweck steht. Dies hat a fortiori dann zu gelten, wenn mit dem Amtshilfegesuch auch über eine andere Person Informationen verlangt werden als über die betroffene Person im Sinn des Amtshilfegesetzes. Massgeblich ist bei alledem, ob c) die Unterbindung dieser Informationen über Nichtbetroffene eine Amtshilfe wertlos erscheinen lassen; ist dies der Fall, so kann eine Übermittlung dennoch erwogen werden, aber nur wenn diesen die Rechte gemäss Art. 19 Abs. 2 bzw. Art. 14 Abs. 2 StAhiG eingeräumt werden und dem beschwerdeberechtigten Nichtbetroffenen gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG eine Schlussverfügung eröffnet wird, in welcher die Amtshilfeleistung begründet sowie der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3098/2014 vom 18. September 2014 E. 3.3).

Das DBA-NL enthält keine diesen Vorschriften des StAhiG widersprechenden Regelungen.

3.5 Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG sind zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen zulässig, welche nach schweizerischem Recht zur Veranlagung sowie Durchsetzung der Steuern, welche Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Laut Art. 8 Abs. 2 StAhiG dürfen, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht, auch Informationen verlangt werden, «die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen». Die ESTV wendet sich zur Beschaffung der Informationen an die Personen und Behörden nach Art. 9-12 StAhiG, von welchen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG). Es sind dies namentlich die betroffene Person (vgl. Art. 9 StAhiG), also die «Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden» (Art. 3 Bst. a StAhiG), und die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber (vgl. Art. 10 StAhiG) bzw. «die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt» (Art. 3 Bst. b StAhiG).

Diese Regelungsinhalte stehen – jedenfalls soweit hier interessierend – mit dem DBA-NL, namentlich mit dessen Art. 26, in Einklang (vgl. E. 2.2).

3.6 Nach schweizerischem Recht ist die steuerpflichtige Person im Veranlagungsverfahren umfassend auskunftspflichtig. In eigener Sache besteht insbesondere kein Bankgeheimnis (vgl. PETER LOCHER, Das schweizerische Bankgeheimnis aus steuerrechtlicher Sicht, in: StR 2003 S. 346 ff., auch zum Folgenden; vgl. ferner XAVIER OBERSON, Infractions fiscales et secret bancaire, in: RDAF 1999 II S. 71 ff., auch zum Folgenden). Die Steuerbehörde kann im Bereich der direkten Steuern auf dem Einkommen gemäss dem schweizerischen Recht von der steuerpflichtigen Person zusätzliche Unterlagen betreffend die Bankbeziehungen verlangen. Reicht die steuerpflichtige Person die verlangten Unterlagen trotz Mahnung nicht ein, so kann die Steuerbehörde diese normalerweise direkt beim bescheinigungspflichtigen Dritten einfordern (Art. 127 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] bzw. Art. 43 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Gemäss dem 2. Satz der zuletzt erwähnten Bestimmungen bleibt jedoch das Berufsgeheimnis ausdrücklich vorbehalten, was unter anderem zur Folge hat, dass die Steuerbehörde die bei der steuerpflichtigen Person erfolglos verlangten Unterlagen nicht direkt von der fraglichen Bank einfordern kann (vgl. zum Bankgeheimnis Art. 47 des Bundesgesetzes vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen [Bankengesetz, BankG; SR 952.0]; DANIEL HUFSCHMID, «Tax fraud and the like», Die Voraussetzungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses im Rahmen der Amtshilfe bei Steuerdelikten gemäss DBA-USA, in: ASA 72, S. 433 ff., S. 438 f.; s. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 8.2.1).

Somit sind die schweizerischen Steuerbehörden im Bereich der direkten Steuern betreffend inländische Steuerpflichtige nicht befugt, in einem Veranlagungs- oder gewöhnlichen Steuerhinterziehungsverfahren bei Banken und anderen Finanzintermediären Bankinformationen oder Informationen einzuholen, welche mit dem Steuerpflichtigen eingegangene Vertragsverhältnisse betreffen. Einzig in Steuerstrafverfahren betreffend eines Vergehens, das heisst eines Steuerbetrugs oder einer Veruntreuung von Quellensteuern (Art. 186 f. DBG bzw. Art. 59 StHG), und im Falle anderer schwerer Steuerwiderhandlungen (wie namentlich der fortgesetzten Hinterziehung grosser Steuerbeträge; vgl. Art. 190 DBG) ist dies nach dem

schweizerischen Recht der direkten Steuern möglich (ausführlich zum Fehlen eines Editionsverweigerungsrechts von Bankangestellten in diesen Fällen: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2866/2011 vom 12. Dezember 2011 E. 8.2.2 ff., mit Hinweisen).

4.

4.1 Im vorliegend in Frage stehenden Auskunftsersuchen des BD werden die Beschwerdeführerinnen 1 und 2, die Bank K._____ in L._____ und die O._____ als «beteiligte Rechtspersonen in der Schweiz bezeichnet». Die Beschwerdeführenden 3 und 4 sind im Amtshilfeersuchen als «beteiligte (Rechts-)Personen in den Niederlanden» genannt. Der BD führt in seinem Gesuch aus, er benötige die verlangten Informationen für die richtige Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010 und diese Informationen seien in diesem Zusammenhang wichtig, um einen «deutlicheren Einblick in die tatsächliche Beziehung zwischen C._____ und [der] D._____ einerseits und den schweizerischen Gesellschaften A._____ AG und B._____ AG andererseits zu bekommen» (S. 2 des Amtshilfegesuches). Aus dem Kontext – namentlich der Bezugnahme auf eine von der niederländischen Steuerbehörde bezüglich der Beschwerdeführenden 3 und 4 durchgeführte Steuerprüfung – geht dabei hervor, dass es um die Erhebung der niederländischen Steuern beim Beschwerdeführer 3 und der Beschwerdeführerin 4 geht.

Mit Blick auf den hier erwähnten Inhalt des Auskunftsersuchens ist nach Treu und Glauben davon auszugehen, dass der BD einzig bezüglich der Beschwerdeführenden 3 und 4 als betroffene Personen (vgl. E. 3.4.2 und 3.5) um Amtshilfe ersucht und er in diesem Zusammenhang auch Informationen über die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 verlangt. Auch nicht ansatzweise wird im Amtshilfegesuch behauptet, dass die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 abkommensrelevante steuerliche, allenfalls bislang zu Unrecht nicht berücksichtigte Anknüpfungspunkte in der Niederlande aufweisen.

4.2 Nach dem Gesagten ist ausschliesslich von einem Amtshilfegesuch des BD betreffend die Beschwerdeführenden 3 und 4 auszugehen. Die vorinstanzlichen Anordnungen, wonach die ESTV dem BD «betreffend [die] A._____ AG» und «betreffend [die] B._____ AG» Amtshilfe leiste (Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der Schlussverfügung), stehen deshalb mangels Amtshilfegesuches betreffend diese Gesellschaften im Widerspruch zum gesetzlich verankerten Grundsatz, wonach Amtshilfe nur auf Ersuchen zu

leisten ist (vgl. E. 3.4.1). Diese Anordnungen liessen sich nur aufrecht erhalten, wenn dieser Grundsatz vorliegend ausnahmsweise nicht greifen würde. Die Übermittlung der streitbetroffenen Informationen an die niederländischen Behörden unter dem Titel «Amtshilfe betreffend die A._____ AG und die B._____ AG» liefe nämlich im Ergebnis darauf hinaus, dass unabhängig vom Auskunftsersuchen betreffend die Beschwerdeführenden 3 und 4 selbständige oder antizipierte spontane Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 geleistet würde (vgl. zu einem insofern ähnlich gelagerten Fall Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-3098/2014 vom 18. September 2014 E. 4.2).

Es sind vorliegend keine Gründe ersichtlich, welche eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot der spontanen Amtshilfe im Sinne von Art. 4 Abs. 1 StAhiG zulassen würden. Zum einen enthält das einschlägige Abkommensrecht mit der Niederlande keine diesbezüglich vom Steueramtshilfegesetz abweichende Regelung. Zum anderen sind dem Ersuchen des BD keine Anhaltspunkte zu entnehmen, welche hinsichtlich der in der Schweiz inkorporierten Beschwerdeführerin 2 bzw. bezüglich der hier inkorporiert gewesenen Beschwerdeführerin 1 auf steuerliche Anknüpfungspunkte in der Niederlande hindeuten und damit die Frage nach der Notwendigkeit spontaner Amtshilfe überhaupt aufwerfen könnten (vgl. E. 4.1).

Es ergibt sich somit, dass betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 keine Amtshilfe zu leisten ist. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen. Dementsprechend sind Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der angefochtenen Schlussverfügung aufzuheben. Ferner sind die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 in Dispositiv-Ziff. 6 Bst. a der Schlussverfügung zu streichen.

5.

Im Folgenden gilt es also nur noch in Bezug auf die Beschwerdeführenden 3 und 4 zu prüfen, ob die ESTV mit Blick auf die hiervor in E. 3.1 genannten formellen Anforderungen an ein Amtshilfebegehren zu Recht auf das vorliegende Amtshilfegesuch eingetreten ist.

Das Gesuch des BD vom 13. Juni 2013 enthält (zusammen mit dem dazu verfassten Begleitschreiben) in formeller Hinsicht nebst Namen und Adressen der betroffenen Personen (Beschwerdeführende 3 und 4) sowohl die gemäss den Vorschriften zu Art. 26 DBA-NL erforderlichen Angaben (vgl. E. 3.1.1) als auch die laut Art. 6 Abs. 2 StAhiG unabdingbaren Informationen (vgl. E. 3.1.2). Insbesondere erläutert der BD in formeller Hinsicht

rechtsgenügend den Steuerzweck, für den er die in Frage stehenden Informationen verlangt. So erklärt er, wie erwähnt (E. 4.1), er brauche die geforderten Informationen für die richtige Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010. Zudem sind die vom BD verlangten Informationen im Amtshilfegesuch genügend klar umschrieben, zumal nach den einschlägigen Vorschriften die Angabe von Kontonummern entbehrlich ist, soweit diese nicht verfügbar sind (vgl. E. 3.1).

Da das vorliegende Amtshilfegesuch (mit Bezug auf die Beschwerdeführenden 3 und 4 als betroffene Personen) sowohl die Anforderungen gemäss den vorn in E. 3.1.1 erwähnten Bestimmungen, als auch diejenigen von Art. 6 Abs. 2 StAhiG erfüllt, muss hier nicht auf das genaue Verhältnis zwischen diesen Vorschriften eingegangen werden.

6.
Weiter ist bezüglich der Beschwerdeführenden 3 und 4 zu prüfen, ob das Amtshilfegesuch des BD Informationen betrifft und ob die nach der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Angaben sowie Unterlagen Informationen bilden, die zur Durchführung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug auf für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobene Steuern *voraussichtlich erheblich* sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-NL widerspricht. In diesem Kontext ist auch zu untersuchen, ob das Amtshilfegesuch des BD gegen das Verbot der «fishing expeditions» verstösst (bzw. nach Art. 7 Bst. a StAhiG darauf nicht hätte eingetreten werden dürfen, weil es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist).

6.1 Vorauszuschicken ist, dass die Beschwerdeführenden nicht mit Erfolg geltend machen können, vorliegend sei das DBA-NL mangels Ansässigkeit bzw. mangels steuerlicher Anknüpfung der Beschwerdeführerinnen 1 und 2 in der Niederlande nicht anwendbar. Zum einen ist der Informationsaustausch mit der Niederlande nicht durch Art. 1 und Art. 2 DBA-NL beschränkt (vgl. E. 2.2). Zum anderen ist für die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen als Voraussetzung der Amtshilfeleistung nicht entscheidend, ob diese Informationen für die Durchführung des DBA-NL oder zur Anwendung oder Durchsetzung des niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuerrechts mit Bezug auf die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 relevant sind, da diese Beschwerdeführerinnen keine vom Amtshilfegesuch betroffene Personen sind (vgl. E. 4). Für die voraussichtliche

Erheblichkeit als Voraussetzung der Amtshilfegewährung genügt es vorliegend, dass die bezüglich der Beschwerdeführerinnen 1 und 2 angeforderten bzw. zu übermittelnden Informationen für die Untersuchung gegen die unbestrittenermassen in der Niederlande steuerpflichtigen Beschwerdeführenden 3 und 4 voraussichtlich erheblich sind (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.3, mit weiteren Hinweisen).

6.2 Es lässt sich vorliegend nicht mit Erfolg bestreiten, dass die vom BD geforderten Informationen mit Blick auf die Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuern bei den Beschwerdeführenden 3 und 4 als in *grundsätzlicher* Hinsicht voraussichtlich erheblich im Sinne der einschlägigen Vorschriften zu qualifizieren sind. Denn mit seinen Ausführungen zu den anlässlich einer steuerlichen Untersuchung bezüglich dieser Beschwerdeführenden herangezogenen Bankunterlagen hat der BD insbesondere hinreichende Indizien für mit Bezug auf die Einkommens- und Körperschaftssteuerverhältnisse in der Niederlande potentiell relevante Beziehungen zwischen diesen Beschwerdeführenden zum einen und den Beschwerdeführerinnen 1 und 2 zum anderen dargetan. Auch hat der BD aufgezeigt, dass die verlangten Bankauskünfte zur Beurteilung dieser Beziehungen von Bedeutung sind.

6.3 In verschiedener Hinsicht ist die voraussichtliche Erheblichkeit der vom BD verlangten Informationen indessen zu verneinen, was – wie im Folgenden aufgezeigt wird – von der ESTV nur teilweise berücksichtigt worden ist:

6.3.1 Zunächst einmal erscheinen die vom BD geforderten Informationen insoweit nicht als voraussichtlich erheblich, als sie Verhältnisse vor dem 1. März 2010 betreffen (E. 2.1). Diesem Umstand hat die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung hinreichend Rechnung getragen, und zwar mit der Anordnung, dass der BD namentlich auf die Auflösung der Beschwerdeführerin 1 am 7. Juli 2008 hinzuweisen ist, ihm keine Angaben über die (ehemaligen) Aktionäre dieser Gesellschaft zu liefern und keine Kontoeröffnungsdaten zu vor dem 1. März 2010 eröffneten Konten zu übermitteln sind. Deshalb stossen die Beschwerdeführenden ins Leere, soweit sie geltend machen, die ESTV habe zu Unrecht über die am 7. Juli 2008 erfolgte Auflösung der Beschwerdeführerin 1 hinweggesehen (vgl. insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 3 ff.).

6.3.2 Sodann hat der BD mit seinem Amtshilfegesuch nicht nur Auskünfte über die Beschwerdeführenden 3 und 4 als betroffene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG verlangt, sondern auch nach Bevollmächtigten bezüglich der interessierenden Konten des Beschwerdeführers 3 gefragt. Wie sich aufgrund der Edition herausstellte, sind […] hinsichtlich dieser Konten bevollmächtigt. Indes ist nicht ersichtlich, dass die Frage der Bevollmächtigung […] mit dem Steuerzweck, für welchen die Niederlande die Informationen verlangt (nämlich der korrekten Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ab dem 1. März 2010 bei den Beschwerdeführenden 3 und 4), in rechtsgenügendem Zusammenhang steht. Auch ist vor diesem Hintergrund davon auszugehen, dass diese [Bevollmächtigten] in den edierten Unterlagen im Sinne der vorn in E. 3.4.2 zitierten Stelle der Botschaft zum StAhiG nur zufällig auftauchen. Zudem lässt die Unterbindung dieser Informationen über die fraglichen Bevollmächtigten die vorliegende Amtshilfe mit Bezug auf die betroffenen Personen (bzw. die Beschwerdeführenden 3 und 4) im Übrigen nicht als wertlos erscheinen. Weil die Botschaft ferner – wie erwähnt – explizit Bevollmächtigte als im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht vom Amtshilfegesuch betroffene Personen bezeichnet (vgl. E. 3.4.2), erscheint es insgesamt nicht als gerechtfertigt, die in Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Angaben zu den [Bevollmächtigten] amtshilfeweise dem BD weiterzuleiten. Daran nichts ändern kann der Umstand, dass im Amtshilfegesuch die Vermutung geäussert wird, dass die Beschwerdeführerin 1 zu marktunüblich günstigen Konditionen Immobilien an die Kinder des Beschwerdeführers 3 verkauft habe.

Die in Frage stehenden Angaben zu den [Bevollmächtigten] des Beschwerdeführers 3 sind nach dem Gesagten aufgrund von Art. 4 Abs. 3 StAhiG nicht dem BD zu übermitteln. Es kann hier deshalb offen gelassen werden, ob die Weiterleitung dieser Informationen auch deshalb nicht statthaft ist, weil der BD in diesem Zusammenhang mit der nicht näher eingeschränkten Frage nach den Bevollmächtigten an den streitbetroffenen Konten eine unzulässige Beweisausforschung bzw. «fishing expedition» unternommen bzw. gemäss Art. 26 DBA-NL voraussichtlich nicht erhebliche Informationen angefordert hat.

6.3.3 Die in Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 9-12 der angefochtenen Schlussverfügung erwähnten Fragen des BD betreffen auf die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 lautende Konten. Bei diesen Fragen, welche nicht ausdrücklich auf den Beschwerdeführer 3 oder die Beschwerdeführerin 4 Bezug neh-

men, ist nicht ersichtlich, inwiefern sie für die Einkommens- und Körperschaftssteuerverhältnisse dieser vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen in der Niederlande voraussichtlich erheblich sein könnten. Folglich sind auch die nach Auffassung der Vorinstanz dem BD zu übermittelnden Antworten zu diesen Fragen voraussichtlich nicht erheblich im hier massgebenden Sinne und folglich nicht weiterzuleiten. Ob es sich insoweit anders verhält, als in diesen Antworten von […] die Rede ist, kann hier dahingestellt bleiben. Denn wie im Folgenden aufgezeigt wird, stehen in diesem Punkt (auch) andere Gründe einer Amtshilfeleistung entgegen (vgl. E. 7.2).

6.4 Die bislang noch nicht berücksichtigten Vorbringen, mit welchen die Beschwerdeführenden ausdrücklich oder sinngemäss die voraussichtliche Erheblichkeit der seitens des BD angefragten Informationen bestreiten, erscheinen hingegen nicht als stichhaltig:

6.4.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, es lägen keine hinreichenden Indizien für deliktisches Verhalten vor (vgl. insbesondere Beschwerde, S. 6, sowie Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 2 f.).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden spielt im Zusammenhang mit der hier interessierenden Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit – wie aufgezeigt (E. 3.2) – keine Rolle, ob ein Verdacht auf einen Steuerbetrug oder ein ähnliches Delikt besteht (vgl. aber E. 7.1). Dementsprechend ist in diesem Kontext auch nicht entscheidend, ob die ESTV zu Recht gestützt auf die edierten Unterlagen einen entsprechenden Verdacht angenommen hat. Für die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen ebenso wenig massgebend ist entgegen der Darstellung in der Beschwerde, ob von einem Verstoss gegen ein ausländisches Steuergesetz ausgegangen werden kann oder in der Niederlande ein «Straf- oder Administrativverfahren» eröffnet wurde (vgl. Beschwerde, S. 9).

6.4.2 Nach Auffassung der Beschwerdeführenden ist dem Amtshilfegesuch auch deshalb nicht Folge zu leisten, weil es zu knapp begründet, unklar sowie widersprüchlich sei und damit eine unzulässige Beweisausforschung darstelle (vgl. Beschwerde, S. 6 ff.; Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 3).

Den Beschwerdeführenden kann auch insoweit nicht gefolgt werden. Wie aufgezeigt (E. 5), wird im Amtshilfegesuch des BD der Steuerzweck, für

welchen die in Frage stehenden Informationen verlangt werden, hinreichend dargelegt. Zudem benannte der BD Sachumstände und Indizien, aufgrund derer die verlangten Informationen für die Erhebung der (niederländischen) Einkommens- und Körperschaftssteuer bei den Beschwerdeführenden 3 und 4 grundsätzlich als voraussichtlich erheblich betrachtet werden müssen (vgl. E. 6.1 f.). Zwar halten es die Beschwerdeführenden für unwahrscheinlich, dass Bankangestellte in ihren Notizen Ausführungen machen, wie sie nach dem Amtshilfegesuch in Bankunterlagen der Bank I._____ vorgefunden worden seien. Diese Behauptung vermag jedoch die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen des BD weder für sich allein, noch unter Berücksichtigung der weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden und der vorliegenden Akten von vornherein wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche zu entkräften. Infolgedessen ist von der Richtigkeit dieser Sachverhaltsdarstellung auszugehen (E. 3.3 Abs. 2).

6.5 Es ist sodann nicht erkennbar, dass eine dem niederländischen Recht entsprechende Besteuerung der Beschwerdeführenden 3 und 4, wie sie vom BD angestrebt wird, dem DBA-NL widerspricht (vgl. zu dieser Voraussetzung E. 2.2 Abs. 1).

7.

Nach dem bisher Ausgeführten sind die formellen Anforderungen an ein Amtshilfegesuch bei dem die Beschwerdeführenden 3 und 4 betreffenden Ersuchen des BD erfüllt (vgl. E. 5). Es bleibt zu klären, ob insoweit, als die Amtshilfe nicht bereits wegen fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit der verlangten bzw. der nach Auffassung der ESTV zu übermittelnden Informationen zu verweigern ist (vgl. E. 6.3), das schweizerische Recht zur Veranlagung und Durchsetzung von Einkommens- und Körperschaftssteuern der Amtshilfeleistung entgegensteht (vgl. Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA-NL sowie Art. 8 Abs. 1 und 2 StAhiG sowie E. 2.2 und 3.5).

7.1 Die nach Auffassung der ESTV dem BD zu übermittelnden Angaben, welche sie von den beteiligten Banken mittels Editionsverfügungen erlangt hat, betreffen unter anderem die Existenz von (sowie Einzelheiten über) Konten des Beschwerdeführers 3 oder der Beschwerdeführerin 4 («direkt gehaltene Konten»; vgl. insbesondere Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 5, 6 Abs. 1, 7 und 8). Selbst wenn die Steuerbehörde in Bezug auf diese Kontenbeziehungen nach dem schweizerischen Recht im Verfahren der Veranlagung und Durchsetzung der direkten Einkommens- und Gewinnsteuern aufgrund des Bankgeheimnisses keine Möglichkeit hätte, die bei den steu-

erpflichtigen Personen erfolglos verlangten Unterlagen direkt von den Banken einzufordern, würde dies vorliegend der Gewährung der Amtshilfe nicht entgegenstehen. Denn so oder anders durfte die ESTV insoweit ihre Editionsverfügungen gegenüber den involvierten Banken erlassen und darf sie die entsprechenden Informationen an den BD übermitteln, da diesbezüglich die in Art. 26 Abs. 5 Satz 2 DBA-NL statuierte Durchbrechung des Bankgeheimnisses greifen würde (vgl. auch Art. 8 Abs. 2 StAhiG sowie vorn E. 2.2 und 3.5).

7.2 Nach Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 6, 10 und 11 der angefochtenen Schlussverfügung sind dem BD Angaben über die [Frage, ob eine wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 3 und/oder der Beschwerdeführerin 4 an Konten der Beschwerdeführerin 1 und/oder der Beschwerdeführerin 2 besteht,] zu übermitteln […].

7.2.1 Diese Angaben […] hätten im Rahmen der Veranlagung und Durchsetzung von Einkommenssteuern nach dem schweizerischen Recht nicht zwangsweise von Banken beschafft werden können:

Die hier in Frage stehende Bescheinigungspflicht von Art. 127 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. Art. 43 Abs. 1 StHG gilt nur für Dritte, welche mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen (vgl. den Wortlaut von Art. 43 Abs. 1 StHG). Als bloss allenfalls wirtschaftlich Berechtigte sind die Beschwerdeführenden 3 und 4 aber keine Vertragsbeziehungen zu den Banken, bei welchen die fraglichen Konten eröffnet wurden, eingegangen. Diese Banken wären dementsprechend, wenn bei den Beschwerdeführenden 3 und 4 nach schweizerischem Recht Einkommens- bzw. Gewinnsteuern veranlagt und durchgesetzt worden wären, auch nicht zur Bescheinigung der allfälligen wirtschaftlichen Berechtigung verpflichtet gewesen. Das Bankgeheimnis wäre insoweit vorbehalten geblieben, weshalb für die Steuerbehörde diesbezüglich keine Möglichkeit bestanden hätte, die bei der steuerpflichtigen Person (bzw. bei den Beschwerdeführenden 3 und 4) erfolglos verlangten Unterlagen direkt von der fraglichen Bank einzufordern (vgl. E. 3.6). Ein Verdacht auf ein Delikt, dessen Verfolgung nach schweizerischem Recht eine dem Bankgeheimnis vorgehende Editionspflicht begründen würde (vgl. E. 3.6), also ein Verdacht auf ein Vergehen wie namentlich einen Steuerbetrug (Art. 186 DBG bzw. Art. 59 StHG) oder eine andere schwere Steuerwiderhandlung (vgl. Art. 190 DBG), ist im Amtshilfegesuch nicht rechtsgenügend geltend gemacht. Insbesondere vermag der Umstand, dass im Gesuch von Barüberweisungen des Be-

schwerdeführers 3 oder der Beschwerdeführerin 4 an die Beschwerdeführerin 2 ohne nachgewiesene Gegenleistungen die Rede ist und die Vermutung geäussert wird, dass die Beschwerdeführerin 1 für einen zu niedrigen Preis Immobilien an die Kinder des Beschwerdeführers 3 verkauft haben soll (vgl. S. 3 des Amtshilfegesuches), für sich allein keinen solchen Verdacht zu begründen. Dies gilt umso mehr, als im Amtshilfegesuch an der entsprechenden Stelle auch nicht ansatzweise von einem deliktischen Verhalten gesprochen wird.

7.2.2 Da es sich bei den erwähnten Angaben über die Frage nach der wirtschaftlichen Berechtigung des Beschwerdeführers 3 und der Beschwerdeführerin 4 um Informationen handelt, welche nach den schweizerischen Gesetzen nicht hätten beschafft werden können, sind sie gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA-NL (und Art. 8 Abs. 1 StAhiG e contrario) nicht dem BD zu übermitteln (vgl. E. 2.2 und E. 3.5).

Die Weiterleitung dieser Angaben […] lässt sich nicht damit begründen, dass Art. 26 Abs. 5 DBA-NL das Bankgeheimnis durchbreche. Diese (an sich Art. 26 Abs. 3 DBA-NL vorgehende) Vorschrift greift nämlich in der vorliegenden Konstellation nicht, da sich die Verweigerung der Amtshilfeleistung auf Gründe stützt, welche nichts mit der Eigenschaft der Informationsinhaberinnen als Banken zu tun haben (vgl. E. 2.2). Denn nach dem schweizerischen Recht einzig entscheidend ist, dass es in der vorliegenden Konstellation – unabhängig vom Bankgeheimnis – mangels Vertragsbeziehung zwischen den involvierten Banken und dem Beschwerdeführer 3 bzw. der Beschwerdeführerin 4 an einer Bescheinigungspflicht fehlt.

7.3 Nach dem Gesagten ist zu unterscheiden zwischen den von den Beschwerdeführenden 3 und 4 direkt und den [von ihnen nicht direkt gehaltenen] Konten: Während die gemäss der angefochtenen Schlussverfügung dem BD zu übermittelnden Angaben über die auf die Beschwerdeführenden 3 und 4 lautenden, also direkt gehaltenen Konten (vgl. E. 7.1) von der abkommensrechtlichen Amtshilfeverpflichtung erfasst sind, ist die Weiterleitung der in der Schlussverfügung genannten Informationen betreffend die [von diesen Beschwerdeführenden nicht direkt] gehaltenen Konten (vgl. E. 7.2) an den BD ausgeschlossen und die Beschwerde in diesem Punkt (ebenfalls) gutzuheissen.

8.
Aus den übrigen Vorbringen der Beschwerdeführenden ergibt sich nicht, dass der Umfang der gemäss der angefochtenen Schlussverfügung dem

BD zu übermittelnden Informationen über das Gesagte hinaus weiter zu beschränken wäre oder die Amtshilfeleistung gar gänzlich ausgeschlossen ist:

8.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, das vorliegende Amtshilfegesuch beruhe auf Informationen, welche mittels nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen erlangt worden seien.

Indes bestehen keine genügenden Anhaltspunkte für eine strafbare Handlung im Sinne von Art. 7 Bst. c StAhiG oder einen anderen Verstoss gegen Treu und Glauben, welcher nach dieser Bestimmung ein Nichteintreten auf das Ersuchen hätte zur Folge haben müssen. Es trifft zwar zu, dass der BD in seinem Gesuch keine Angaben dazu macht, auf welche Weise er die herangezogenen Unterlagen der Bank I._____ erlangt hat. Auch ist – wie in der Beschwerde zu Recht ausgeführt wird – aufgrund der vorliegenden Akten nicht zu verifizieren, ob die angeblich dem BD vorliegenden Unterlagen dieser Bank tatsächlich existieren. Indessen kann daraus entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden nicht auf strafbare Handlungen als Grundlage des Ersuchens geschlossen werden. Auch liegt gesamthaft betrachtet kein Verdacht auf strafbare Handlungen im Vorfeld des Amtshilfeersuchens vor, welcher der ESTV Anlass dazu hätte geben müssen, bei der ersuchenden Behörde nachzufragen, wie ihr ihre gezielte Anfrage möglich war (vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 8; MOLO, a.a.O., S. 174). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden besteht somit namentlich kein Grund, von den niederländischen Behörden die Grundlage des Ersuchens des BD bildende Aktennotiz des Angestellten der Bank I._____ zu verlangen und die Rechtmässigkeit der Beschaffung dieses Dokuments zu überprüfen (vgl. dazu Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 24. August 2014, S. 4).

8.2 Die Beschwerdeführenden rügen ferner, mangels hinreichender Begründung des Amtshilfegesuchs (insbesondere wegen Fehlens von Angaben über die Art und Weise der Beschaffung der vom BD herangezogenen Unterlagen) sowie mangels ihnen gewährter Möglichkeit der Einsichtnahme in die angeblich vorliegenden Unterlagen der Bank I._____ seien der Grundsatz des fairen Verfahrens und ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden.

Zur aufgrund von Art. 29 BV geschützten Verfahrensfairness gehört der in Absatz 2 dieser Bestimmung besonders aufgeführte Anspruch auf rechtliches Gehör (vgl. BGE 140 I 99 E. 3.4. Die Garantie des fairen Verfahrens im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK ist grundsätzlich auf Steueramtshilfeverfahren nicht anwendbar [vgl. BVGE 2010/40 E 5.4.2 und 5.4.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 7.5, A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 7.1]. Ein die Anwendbarkeit der EMRK begründender Ausnahmefall dergestalt, dass den betroffenen Personen im ersuchten Staat ein krass gegen die EMRK verstossendes Verfahren droht [vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 8.2.2], ist vorliegend weder substantiiert noch aus den Akten ersichtlich). Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehalte, so namentlich das Recht auf Akteneinsicht sowie den Anspruch auf einen begründeten Entscheid (anstelle vieler: BGE 134 I 83 E. 4.1, 132 II 485 E. 3.2; RENÉ RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 2. Aufl. 2010, Rz. 323 ff.; vgl. zur gesetzlichen Konkretisierung insbesondere Art. 15 StAhiG [zum Akteneinsichtsrecht] sowie Art. 17 Abs. 1 StAhiG [zur Begründungspflicht]). Das Akteneinsichtsrecht erstreckt sich auf alle verfahrensbezogenen Akten, welche geeignet sind, Grundlage des Entscheids zu bilden (vgl. anstelle vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6431/2012 und A-6436/2012 vom 16. April 2013 E. 2.2.1, mit weiteren Hinweisen).

Vorliegend enthält das die Beschwerdeführenden 3 und 4 betreffende Amtshilfegesuch des BD insbesondere alle Angaben, die gemäss den vorn in E. 3.1.1 genannten Regelungen erforderlich sind. Aus den erwähnten, in Art. 29 BV garantierten und auf Gesetzesstufe konkretisierten Verfahrensgarantien lassen sich von vornherein keine weitergehenden Anforderungen für ein niederländisches Amtshilfegesuch ableiten, da die BV (und das schweizerische Gesetzesrecht) für die holländischen Behörden nicht bindend ist. Vor diesem Hintergrund ist mit Blick auf die Verfahrensfairness und den Gehörsanspruch nicht zu beanstanden, dass das Amtshilfegesuch nicht ausführlicher begründet wurde und es namentlich keine Ausführungen zur Art und Weise der Beschaffung der Bankunterlagen der Bank I._____ enthält. Ebenso wenig steht der Leistung von Amtshilfe vorliegend der Umstand entgegen, dass diese Bankunterlagen dem Amtshilfegesuch nicht beigelegt worden sind.

Da die fraglichen Unterlagen der Bank I._____ der Vorinstanz und dem Bundesverwaltungsgericht nicht vorliegen, ist auch der Vorwurf, den Beschwerdeführenden sei im vorinstanzlichen Verfahren und im vorliegenden

Beschwerdeverfahren in gehörsverletzender Weise die Akteneinsicht verweigert worden, unbegründet (vgl. dazu insbesondere Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 4). Das Akteneinsichtsrecht erstreckt sich ohnehin nicht auf diese Unterlagen. Die darüber gemachten Ausführungen des BD sind nämlich nach dem Ausgeführten aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bindend (E. 3.3 Abs. 2 und E. 6.2.3), weshalb diese Unterlagen nicht zu den verfahrensbezogenen Akten gehören, die geeignet sind, Grundlage des Entscheids über das Amtshilfegesuch zu bilden.

8.3 Nicht nachzuvollziehen ist sodann, weshalb die Amtshilfegewährung vorliegend – wie die Beschwerdeführenden geltend machen – mit Blick auf den vom BD verfolgten Zweck der richtigen Steuererhebung ab dem 1. März 2010 nur mit Bezug auf das Steuerjahr 2012 verhältnismässig sein soll. Die entsprechende Rüge ist somit ebenfalls unbegründet.

8.4 Die Beschwerdeführenden machen schliesslich geltend, aus den Akten ergebe sich, dass sich zwei am vorliegenden Verfahren beteiligte Beamte der Vorinstanz und des BD duzten. Das mit Blick auf diesen Umstand anzunehmende Vertrauensverhältnis zwischen der Vorinstanz und dem BD dürfe nicht zu einem widerrechtlichen Informationsaustausch führen (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 19. August 2014, S. 3 und 5).

Aus diesem Vorbringen lässt sich schon deshalb nichts zu Gunsten der Beschwerde ableiten, weil es nach der Rechtsprechung für die objektive Begründung des Anscheins von Befangenheit nicht ausreicht, dass sich die am Verfahren Beteiligten duzen (Urteil des Bundesgerichts 8C_701/2012 vom 15. Januar 2013 E. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-4259/2009 vom 9. Januar 2012 E. 3.4.2; allgemein zum nach Art. 29 Abs. 1 BV und Art. 10 Abs. 1 VwVG garantierten Anspruch auf unbefangene Entscheidträger der Verwaltung Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6143/2013 und A-6144/2013 vom 3. Februar 2014 E. 2.2, mit Hinweisen).

9.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Es darf keine Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 geleistet werden, weshalb die Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der angefochtenen Schlussverfügung aufzuheben sind. Ferner ist der Umfang der zu leistenden Amtshilfe entsprechend den vorstehenden Ausführungen zu beschränken. Von

den in Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Informationen nicht an den BD zu übermitteln sind deshalb:

> - die Hinweise auf die [Bevollmächtigten] (vgl. Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 5 Bst. b und Unterziff. 6 Bst. b der Schlussverfügung),
>
> - die Angaben zur Frage der wirtschaftlichen Berechtigung […], und
>
> - die Antworten der ESTV auf die in Dispositiv-Ziff. 5 Unterziff. 9-12 genannten Fragen.

Dispositiv-Ziff. 5 der angefochtenen Schlussverfügung ist in diesem Sinne teilweise abzuändern. Da betreffend die Beschwerdeführerinnen 1 und 2 keine Amtshilfe zu leisten ist, sind diese Beschwerdeführerinnen schliesslich in Dispositiv-Ziff. 6 Bst. a der Schlussverfügung zu streichen.

Die ESTV ist zudem anzuweisen, die edierten Unterlagen insoweit nicht an den BD zu übermitteln und nötigenfalls teilweise zu schwärzen, als sie Antworten auf Fragen des BD betreffen, bezüglich welcher nach dem Gesagten keine Amtshilfe zu leisten ist. Insbesondere ist die ESTV anzuweisen, die an den BD zu übermittelnden Unterlagen, soweit sich daraus die Bevollmächtigung […] betreffend die streitbetroffenen Konten und Informationen zur Frage der wirtschaftliche Berechtigung der Beschwerdeführenden 3 und 4 an Konten der Beschwerdeführerinnen 1 und 2 ergeben, zu schwärzen.

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

10.1 Angesichts der teilweisen Gutheissung werden die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.- den Beschwerdeführenden 2-4 in reduziertem Umfang von Fr. 3'000.- auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 4'000.- wird den genannten Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des Urteils zurückerstattet.

10.2

10.2.1 Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

10.2.2 Die Parteientschädigung umfasst unter anderem die Kosten der Vertretung (Art. 8 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Zu Letzteren zählt nebst dem Anwaltshonorar und den Auslagen die Mehrwertsteuer, soweit eine Steuerpflicht besteht und die Steuer nicht schon berücksichtigt wurde (vgl. Art. 9 Abs. 1 VGKE). Die Parteien, welche eine Parteientschädigung verlangen, haben dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen (Art. 14 Abs. 1 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht wird, ist die Entschädigung seitens des Gerichts aufgrund der Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE).

10.2.3 Für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Rechtsvertretung ist den Beschwerdeführenden 2-4, da sie teilweise obsiegen, eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 2 VGKE).

10.2.4 Die Beschwerdeführenden haben keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 6'000.- als angemessen. In diesem Betrag ist die Mehrwertsteuer für die zugunsten der Beschwerdeführenden 3 und 4 erbrachten Dienstleistungen ihres Rechtsvertreters nicht enthalten:

Die Mehrwertsteuer ist nur für Dienstleistungen geschuldet, die im Inland gegen Entgelt erbracht werden (vgl. Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 12. Juni 2009 [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG, SR 641.20]). Aufgrund des Wohnsitzes bzw. Sitzes der Beschwerdeführenden 3 und 4 in der Niederlande ist davon auszugehen, dass die massgebenden Dienstleistungen ihres Rechtsvertreters in der Niederlande und damit nicht im Inland erbracht wurden (vgl. Art. 8 Abs. 1 MWSTG; zum Ort der Dienstleistung siehe auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7367/2010 vom 9. Dezember 2011 E. 8.4).

11.

Gemäss Art. 83 Bst. h BGG kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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.
Im Sinne der Erwägungen wird die Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird, teilweise gutgeheissen. Dispositiv-Ziff. 1 und 2 der angefochtenen Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 werden aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe betreffend die A._____ AG in Liquidation und die B._____ AG geleistet. Dispositiv-Ziff. 5 und Dispositiv-Ziff. 6 Bst. a dieser Schlussverfügung werden im Sinne der Erwägungen teilweise abgeändert. Die ESTV wird angewiesen, im Sinne der Erwägungen die edierten Unterlagen teilweise nicht an den BD zu übermitteln und die zu übermittelnden Unterlagen teilweise zu schwärzen.

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

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.- werden den Beschwerdeführenden 2-4 im Umfang von Fr. 3'000.- auferlegt. Der Betrag von Fr. 3'000.- wird dem Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. 4'000.- wird den Beschwerdeführenden 2-4 nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden 2-4 eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 6'000.- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführenden 2-4 (Gerichtsurkunde);
– die Vorinstanz (Ref.-Nr. […]; Gerichtsurkunde).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Daniel Riedo	Beat König

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: