Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 941/2014

Urteil vom 20. August 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiberin Fuchs.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A._____,
2. X._____ SA,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch Y._____ AG.

Gegenstand
Internationale Amtshilfe in Steuersachen; Bussenverfügung,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 30. September 2014.

Sachverhalt:

A.
Am 24. Dezember 2013 richtete die zuständige norwegische Behörde ein Amtshilfegesuch gemäss Art. 26 des Abkommens vom 7. September 1987 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.959.81; nachfolgend: DBA-N) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Gesuch betraf u.a. die X._____ SA. Mit Editionsverfügung vom 21. Januar 2014 forderte die ESTV die X._____ SA auf, ihr innert 14 Tagen ab Zustellung der Editionsverfügung die darin verlangten Informationen zu übermitteln. Diese Aufforderung wurde mit einer Strafandrohung gemäss Art. 9 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) verbunden.
Mit Verfügung vom 29. August 2014 auferlegte die ESTV der X._____ SA in Anwendung von Art. 9 Abs. 5 und Art. 10 Abs. 4 StAhiG eine Busse von Fr. 7'000.–, wobei diese Busse gegenüber A._____ als statutarisch verantwortlichem Organ der Gesellschaft ausgesprochen wurde. In der Rechtsmittelbelehrung führte die ESTV aus, gegen diese Schlussverfügung könne innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde geführt werden.

B.
Mit Beschwerde vom 18. September 2014 an das Bundesverwaltungsgericht beantragten A._____ und die X._____ SA, die Aufforderungen der ESTV vom 21. Januar, 19. März, 7. Juli und 25. Juli 2014 an die X._____ SA, Auskünfte zu erteilen bzw. Dokumente herauszugeben, für gegenstandslos zu erklären bzw. aufzuheben. Ferner beantragten sie, die Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 aufzuheben, eventualiter die Busse zu reduzieren.

C.
Mit Urteil vom 30. September 2014 trat das Bundesverwaltungsgericht auf die Beschwerde nicht ein (Ziff. 1) und stellte weiter fest, dass die Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 nichtig sei (Ziff. 2). Zur Begründung führte es einerseits aus, die Bussenverfügung stelle keine Schlussverfügung im Sinne des Steueramtshilfegesetzes dar. Andererseits hielt das Gericht fest, es stelle sich allenfalls die Frage der Überweisung der Streitsache gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Das Gericht kam zum Schluss, die Frage erübrige sich, da nicht von einer Zust ändigkeit der ESTV zur Ausfällung der vorliegenden Busse nach Art. 9 Abs. 5 bzw. Art. 10 Abs. 4 StAhiG ausgegangen werden könne; diese Busse sei vielmehr durch die ordentlichen Straf (gerichts) behörden auszufällen und die Verfügung der ESTV sei nichtig.

D.
Gegen dieses Urteil des Bundesverwaltungsgerichts führt die ESTV mit Eingabe vom 13. Oktober 2014 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Rückweisung der Sache zur materiellen Entscheidung an das Bundesverwaltungsgericht.
A._____ und die X._____ SA beantragen die Abweisung der Beschwerde. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung. Mit Schreiben vom 16. Dezember 2014 hält die ESTV an den gestellten Rechtsbegehren fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist mit dem Nichteintretensentscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. September 2014 ein Endentscheid einer Vorinstanz des Bundesgerichts in einem Verfahren betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG).
Gemäss Art. 84a BGG ist gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen die Beschwerde nur zulässig, 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. Nach Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu. Wie Art. 84 BGG bezweckt auch Art. 84a BGG die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu (vgl. BGE 139 II 340E. 4 S. 342). Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn
dessen Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich, wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft (BGE 139 II 340 E. 4 S. 342 f. mit Hinweisen).

Vorliegend steht zur Diskussion, ob die ESTV zuständig ist zum Erlass von Bussen gestützt auf Art. 9 Abs. 5 resp. Art. 10 Abs. 4 StAhiG oder ob derartige Bussen - wie von der Vorinstanz angenommen - durch die Straf (justiz) behörden auszufällen sind, sowie ob gegen derartige Bussenverfügungen die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht offen steht. Es ist offensichtlich, dass die Beantwortung dieser Fragen weitreichende Konsequenzen in Bezug auf das Verfahren und den Instanzenzug in allen Amtshilfefällen hat und dass ein allgemeines Interesse an einer höchstrichterlichen Klärung besteht. Es liegen somit Fragen von grunds ätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

1.2. Gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG sind zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten u.a. die den Departementen des Bundes unterstellten Dienststellen berechtigt, soweit das Bundesrecht es vorsieht und wenn der angefochtene Akt die Bundesgesetzgebung in ihrem Aufgabenbereich verletzen kann. Gestützt auf Art. 2 StAhiG sowie Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 f. der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der ESTV zulässig.

1.3. Auf die frist- (Art. 46 Abs. 2 und 100 Abs. 2 lit. b BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1. Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch der zuständigen norwegischen Behörde gestützt auf Art. 26 DBA-N zugrunde. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Steueramtshilfegesetz (vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

2.2. Das Bundesverwaltungsgericht hat im angefochtenen Urteil einerseits erkannt, auf die Beschwerde (der heutigen Beschwerdegegner) werde nicht eingetreten, dies mit der Begründung, dass es sich zur Behandlung als unzuständig erachtete. Andererseits stellte es fest, die Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 sei nichtig. Diese Feststellung erfolgte im Hinblick auf die Frage, ob die Beschwerde gestützt auf Art. 8 Abs. 1 VwVG an eine andere zuständige Behörde zu überweisen sei. Streitgegenstand ist damit einerseits, ob das Bundesverwaltungsgericht zu Recht feststellte, die Bussenverfügung der ESTV sei nichtig (vgl. E. 3 nachfolgend). Andererseits ist Streitgegenstand, ob das Bundesverwaltungsgericht zu Recht auf die bei ihm erhobene Beschwerde nicht eingetreten ist (vgl. E. 4 nachfolgend).
Da vorliegend ein Nichteintretensentscheid zu beurteilen ist, kann das Bundesgericht diesbezüglich lediglich feststellen, ob die Vorinstanz zu Recht auf die erhobene Beschwerde nicht eingetreten ist und gegebenenfalls die Sache zur Behandlung zurückweisen. Es kann daher nicht auf Vorbringen der Beschwerdegegner eingehen, soweit sie Fragen in Bezug auf die materielle Beurteilung der Bussenverfügung aufwerfen.

3.

3.1. Gemäss Art. 1 Abs. 1 StAhiG regelt das Steueramtshilfegesetz den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen Informationsaustausch vorsehen. Unter der Marginalie Żuständigkeitbestimmt Art. 2 StAhiG, dass die ESTV die Amtshilfe aufgrund ausländischer Ersuchen vollzieht. In Art. 9 Abs. 5 sieht das Steueramtshilfegesetz vor, dass die betroffene Person mit Busse bis zu 10'000 Franken bestraft wird, wenn sie einer von der ESTV unter Hinweis auf die Strafdrohung dieser Bestimmung ergangenen vollstreckbaren Verfügung zur Herausgabe der Informationen vorsätzlich nicht Folge leistet. In identischer Weise sieht Art. 10 Abs. 4 StAhiG die Strafbarkeit der Informationsinhaberin oder des Informationsinhabers vor. Als anwendbares Verfahrensrecht erklärt Art. 5 Abs. 1 StAhiG, soweit nicht anders bestimmt, das Verwaltungsverfahrensgesetz für massgebend.

3.2. Das Verwaltungsverfahrensgesetz regelt in Art. 40 f. die Zwangsmittel zur Verfügungsvollstreckung. Nach Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG kann die Behörde zur Vollstreckung von Verfügungen, welche nicht auf Geldzahlung oder Sicherheitsleistung gehen, zur Massnahme der Strafverfolgung greifen, soweit ein anderes Bundesgesetz

die Strafe vorsieht. Der Wortlaut von Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG verweist auf keine bestimmten Bundesgesetze oder bestimmten darin vorgesehenen Strafbestimmungen. Die Frage wird in Rechtsprechung und Lehre auch kaum diskutiert (vgl. GÄCHTER/EGLI, in: Kommentar zum VwVG, 2008, Rz. 29 zu Art. 41 VwVG). Mit den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG besteht aber jedenfalls für den vorliegenden Fall die geforderte gesetzliche Grundlage, welche eine Strafe vorsieht, die es der Behörde ermöglicht, zur Durchsetzung von Verfügungen eine Massnahme zu ergreifen.
Als Behörde im Sinne des Verwaltungsverfahrensgesetzes gelten gemäss Art. 1 Abs. 2 lit. a VwVG u.a. die den Departementen unterstellten Dienstabteilungen der Bundesverwaltung.

3.3. Gestützt auf die vorgenannten Bestimmungen ergibt sich ohne Weiteres, dass die ESTV zur Anordnung einer Busse gemäss Art. 9 Abs. 5 bzw. Art. 10 Abs. 4 StAhiG zuständig ist.
Der abweichenden Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts kann nicht gefolgt werden. Sie stützt sich darauf, dass sich den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG nichts zur Zuständigkeit der ESTV entnehmen lasse. Bei dieser Argumentation wird ausser Acht gelassen, dass Art. 2 StAhiG die Zuständigkeit der ESTV für sämtliche im StAhiG vorgesehenen Massnahmen begründet und dass sich insbesondere ihre Kompetenz zur in Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG stipulierten Bussenerhebung gestützt auf Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 41 Abs. 1 lit. c VwVG ergibt. An dieser grundsätzlichen Zuständigkeit der ESTV vermag nichts zu ändern, dass Art. 21a Abs. 5 StAhiG die ESTV im Zusammenhang mit der Bestrafung von Verstössen gegen das Informationsverbot explizit als verfolgende und urteilende Behörde bezeichnet. Die Vorinstanz will daraus e contrario im Sinne einer systematischen Auslegung ableiten, dass mangels einer entsprechenden Regelung in den Art. 9 Abs. 5 und 10 Abs. 4 StAhiG der Gesetzgeber der ESTV eine entsprechende Zuständigkeit nicht einräumen wollte. Einer solchen Interpretation steht - wie bereits ausgeführt - zum einen der Wortlaut von Art. 2 StAhiG, entgegen. Zum anderen ist ihr auch unter teleologischen Überlegungen nicht zu folgen: Es
wäre nicht nachvollziehbar, die ESTV nur gerade für die Verfolgung und Ahndung von Verstössen gegen das Informationsverbot als zuständig zu erklären, welche regelmässig erst nach Durchführung von Amtshilfeverfahren zum Tragen kommen dürften, und sie bei den Straf- bzw. Zwangsmassnahmen, welche der korrekten laufenden Durchführung der Amtshilfeverfahren dienen sollen, als unzuständig zu erklären. Die ESTV weist denn auch zu Recht auf die Botschaft zur kürzlich erfolgten Revision des Steueramtshilfegesetzes hin, in welcher das Verständnis zur umfassenden Zuständigkeit der ESTV explizit zum Ausdruck kommt. Der Bundesrat führt dort aus, aufgrund der Fachkenntnisse der ESTV sei es angezeigt, dass sie für Widerhandlungen gegen die Strafbestimmungen des StAhiG verfolgende und urteilende Behörde sei (vgl. Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des StAhiG, BBl 2013 8369, 8379). Auch wenn diese Ausführungen im Rahmen der Revision des Steueramtshilfegesetzes und im Zusammenhang mit der Regelung des neu ins Gesetz aufgenommenen Art. 21a Abs. 5 StAhiG erfolgten, ist nicht ersichtlich, inwiefern der Gesetzgeber bei der ursprünglichen Fassung des Gesetzes von anderen Überlegungen ausgegangen sein sollte. Der ESTV ist daher zuzustimmen, wenn
sie die Diskrepanz in den Formulierungen der Bestimmungen auf die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zurückführt.

3.4. An der Zuständigkeit der ESTV vermag auch die Argumentation der Beschwerdegegner, das Akkusationsprinzip (bzw. das Anklageprinzip) werde verletzt, nichts zu ändern. Sie sehen die Verletzung des Anklageprinzips darin, dass es an der notwendigen institutionellen Trennung von Ankläger und Richter zum einen, von Anklage und Urteil zum anderen fehle. Dabei beachten sie jedoch nicht, dass es sich bei den Bussen nach Art. 9 Abs. 5 bzw. 10 Abs. 4 StAhiG zwar wohl um echte Strafen handelt, diese jedoch der Sache nach in erster Linie ein Mittel des Verwaltungszwangs darstellen. Verwaltungsstrafen sanktionieren Verstösse gegen verwaltungsrechtliche Pflichten und bezwecken damit die Durchsetzung des Verwaltungsrechts. Sie sind insofern ein Mittel des Verwaltungszwangs und haben repressiven Charakter (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1171; JAAG/HÄGGI, in: Praxiskommentar zum VwVG, 2009, Rz. 30 zu Art. 41 VwVG; TOBIAS JAAG, Sanktionen im Verwaltungsrecht, in: Wirtschaft und Strafrecht, Festschrift für Niklaus Schmid, 2001, S. 571 und 577). Ordnungsbussen sind Verwaltungsstrafen für geringfügigere Missachtungen des Verwaltungsrechts, insbesondere von Verfahrensvorschriften (TOBIAS JAAG, in:
Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, Rz. 44 zu § 30 VRG; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1172).
Die in den genannten Bestimmungen geregelte Bestrafung von Verfahrenspflichtverletzungen ist nicht Selbst-

zweck. Sie dient vielmehr der Durchsetzung derjenigen Pflichten, die der betroffenen Person oder dem Informationsinhaber auferlegt sind, um der Steuerbehörde die ordnungsgemässe Abwicklung des Steueramtshilfeverfahrens zu ermöglichen. Erfüllt die betroffene Person oder der Informationsinhaber diese Pflichten nicht, besteht die Gefahr, dass das Amtshilfeverfahren vereitelt wird. Dieser Gefahr war sich der Gesetzgeber bewusst, weshalb er für die Unterlassung der gesetzlich gebotenen Mitwirkung eine Busse vorsah. Konsequenz aus dem Verwaltungszwangscharakter der fraglichen Bussen ist, dass die Auferlegung der Busse als Zwangsmassnahme in der Kompetenz der zuständigen Verwaltungsbehörde verbleibt. Das Anklageprinzip wird dadurch nicht verletzt; vielmehr ist es vollumfänglich dadurch gewahrt, dass es dem Gebüssten offensteht, die Bussenverfügung anzufechten und im gerichtlichen Verfahren überprüfen zu lassen. Es verhält sich diesbezüglich analog wie im von den Beschwerdegegnern selber erwähnten Strafbefehlsverfahren. Wenn die Beschwerdegegner argumentieren, für das Strafbefehlsverfahren bestehe anders als vorliegend eine
ausdrückliche gesetzliche G rundlage, so übersehen sie, dass, wie sogleich zu sehen ist (E. 4), mit dem - hier zur Anwendung kommenden - Verwaltungsstrafrecht eine gesetzliche Grundlage gegeben ist.

3.5. Als Zwischenergebnis ergibt sich damit, dass die Vorinstanz die Bussenverfügung der ESTV zu Unrecht als nichtig qualifizierte. Ziff. 2 des angefochtenen Urteils ist demnach aufzuheben.

4.
Des Weiteren stellt sich die Frage, ob sich das Bundesverwaltungsgericht richtigerweise als nicht zuständig zur Beurteilung der Beschwerde gegen die Bussenverfügung der ESTV erklärte, mithin zu Recht nicht auf diese eingetreten ist.

4.1. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in seinem Urteil fest, es sei zuständig zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf Art. 26 DBA-N. In einer Schlussverfügung werde gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG die Amtshilfeleistung begründet und der Umfang der zu übermittelnden Informationen bestimmt bzw. die Amtshilfe verweigert. Die vorliegende Verfügung sei indes als reine Bussenverfügung ausgestaltet und daher offensichtlich und entgegen der in der Rechtsmittelbelehrung implizit geäusserten Ansicht der ESTV keine Schlussverfügung im Sinne des StAhiG. Auch handle es sich nicht um eine der Schlussverfügung vorangehende Verfügungim Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG, erfolge doch dort der Bezug auf den Verfahrensablauf in der Sache, also auf denjenigen, der zur Amtshilfe führe bzw. führen sollte. Folglich erachtete sich das Bundesverwaltungsgericht nicht als zuständig.

4.2. Dem Bundesverwaltungsgericht ist beizupflichten, dass die hier umstrittene Bussenverfügung offensichtlich keine Schlussverfügung im Sinne von Art. 19 Abs. 1 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 StAhiG darstellt. Dies wird inzwischen auch von der ESTV anerkannt. Auch kann die auf Art. 9 Abs. 5 oder 10 Abs. 4 StAhiG gestützte Bussenverfügung nicht als eine auf den Verfahrensablauf in der Sache bezogene Verfügung verstanden werden. Selbst wenn angesichts der Charakterisierung der Busse als Verwaltungszwang ein Konnex zum Verfahrensablauf nicht gänzlich abzusprechen ist, steht bei der Bussenverfügung doch nicht das Amtshilfeverfahren als solches, sondern vielmehr die reibungslose Durchführung des Verfahrens durch die Verwaltungsbehörden resp. dessen Durchsetzung nötigenfalls mit Hilfe von Zwangsmassnahmen im Vordergrund. Es handelt sich somit auch nicht um eine der Schlussverfügung vorangehende Verfügungim Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG, die mit der Schlussverfügung im Amtshilfeverfahren in der Sache zusammenhängt und mit dieser angefochten werden können soll.

4.3. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Nach Art. 32 Abs. 2 lit. b VGG ist die Beschwerde unzulässig gegen Verfügungen, die nach einem anderen Bundesgesetz durch Beschwerde an eine kantonale Behörde anfechtbar sind. Gemäss Art. 1 des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (Verwaltungsstrafrechtsgesetz, VStrR; SR 313.0) findet dieses Gesetz Anwendung, wenn die Verfolgung und Beurteilung von Widerhandlungen einer Verwaltungsbehörde des Bundes übertragen wird. Gelangt das VStrR zur Anwendung, schliesst Art. 3 lit. c VwVG auf das Verfahren der Strafverfolgung die Anwendbarkeit des VwVG ausdrücklich aus. Selbst wenn die Untersuchung und die Beurteilung durch eine (Bundes-) Verwaltungsbehörde erfolgt und diese die Strafverfügung erlässt, geht es

funktional um Justiz und nicht mehr um Verwaltung (vgl. JAAG/HÄGGI, a.a.O., Rz. 31 zu Art. 41 VwVG; PIERRE TSCHANNEN, Kommentar zum VwVG, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 3 VwVG).

4.4. Anders als in anderen Bereichen des Steuerrechts enthält das Steueramtshilfegesetz lediglich in Art. 13 Abs. 7 und Art. 21a Abs. 5 einen ausdrücklichen Verweis auf das Verwaltungsstrafrechtsgesetz, wobei sich der Verweis ausschliesslich auf Art. 42 und 45 - 50 Abs. 1 und 2 resp. Art. 7 Abs. 1 VStrR bezieht (vgl. dagegen etwa die generellen Verweise auf das VStrR in Art. 67 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21], Art. 103 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 1999 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]sowie Art. 50 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben [StG; SR 641.10]). Dies vermag indes nichts an der generellen Anwendbarkeit des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes zu ändern, da dieses auch ohne ausdrücklichen oder generellen Verweis bereits gestützt auf Art. 1 VStrR zur Anwendung gelangt. Vielmehr bringt der Verweis in Art. 21a Abs. 5 StAhiG explizit die Anwendbarkeit von Art. 7 Abs. 1 VStrR zum Ausdruck resp. der Verweis in Art. 13 Abs. 7 StAhiG auf die im Zusammenhang mit Zwangsmassnahmen zur Anwendung gelangenden Bestimmungen des VStrR, ohne dass daraus auf die Nichtanwendbarkeit der übrigen Bestimmungen des VStrR geschlossen werden könnte.

4.5. Am Verwaltungsstrafverfahren wurde insofern schon früh Kritik geübt, als etwa bei gleichzeitigem Erlass von Massnahmen oder Administrativsanktionen, die in einem einzelnen Verwaltungsgesetz vorgesehen sind (z.B. eine Verwarnung, eine Amtsenthebung oder ein Bewilligungsentzug), sowie einer Ordnungsbusse, sich die Verhängung Letzterer nach Verwaltungsstrafverfahren richtet, im Übrigen aber das Verwaltungsverfahrensgesetz anwendbar ist. Entgegen der Regelung im VStrR wäre es vorzuziehen gewesen, Ordnungsbussen auf dem Verwaltungsweg zu belassen (vgl. ANDRÉ GRISEL, Referate und Mitteilungen des Schweizerischen Juristenvereins, Protokoll vom 12. September 1971, ZSR 90/1971 II S. 463 f.; MARKUS PETER, Erste Erfahrungen mit dem Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht, ZstrR 93/1977 S. 356 f.; RENATE SCHWOB, Verwaltungsstrafrecht des Bundes, Schweizerische Juristische Kartothek [SJK], Karte 1287, Stand: 1. Oktober 1985, S. 3). Es liesse sich auch vorliegend argumentieren, dass es bei Bussenandrohungen und Bussenauferlegungen als Zwangsmittel der ESTV im Rahmen der Abwicklung des Steueramtshilfeverfahrens als sachgerecht erschiene, die zur materiellen Beurteilung des Amtshilfeverfahrens an sich zuständigen und kompetenten (Verwaltungs- und anschliessend Justiz-) Behörde auch die im Rahmen dieses Amtshilfeverfahrens erlassenen Zwangsmassnahmen beurteilen zu lassen. Das Gesetz erscheint indes klar; ein allfälliges Abkommen vom Verwaltungsstrafverfahren wäre durch den Gesetzgeber vorzunehmen. Heute wird denn die Frage, ob Ordnungsbussen dem Verwaltungsstrafrecht zuzuordnen sind, auch weitgehend bejaht (TOBIAS JAAG, FS Schmid, a.a.O., S. 575; TOBIAS JAAG, Kommentar VRG, a.a.O., Rz. 45 zu § 30 VRG; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 32 N. 8; RIEDO/NIGGLI, Verwaltungsstrafrecht, Teil 1: Ein Märchen, eine Lösung, ein Problem und ein Beispiel, in: Verwaltungsstrafrecht und sanktionierendes Verwaltungsrecht, 2010, S. 41 ff., 43).

4.6. Im Übrigen entspricht die Anwendung des Verwaltungsstrafrechtsgesetzes der Systematik in anderen Bereichen des Steuerrechts. Im Verrechnungssteuer-, Stempelabgabe- und Mehrwertsteuerrecht richtet sich das Verfahren nach VStrR (zu den Verweisen in den Einzelgesetzen siehe oben E. 4.4), d.h. es liegt an der ESTV, das Schlussprotokoll aufzunehmen, die betroffene Person dazu anzuhören und anschliessend den Strafbescheid zu erlassen (vgl. Art. 61 f. VStrR). Gegen den Strafbescheid kann Einsprache bei der ESTV erhoben werden (vgl. Art. 67 ff. VStrR), woraufhin die ESTV eine Strafverfügung erlässt oder das Verfahren einstellt (vgl. Art. 70 VStrR). Verlangt die betroffene steuerpflichtige Person nach Art. 72 VStrR die gerichtliche Überprüfung dieser Verfügung, überweist die ESTV die Akten der kantonalen Staatsanwaltschaft zuhanden des zuständigen Strafgerichts (vgl. Art. 73 VStrR).

4.7. Vorliegend steht die Beurteilung der Bussenverfügung der ESTV vom 29. August 2014 zur Diskussion. Gemäss den vorstehenden Feststellungen stellt die Bussenverfügung, entgegen der Rechtsmittelbelehrung der ESTV, keine Schlussverfügung oder dieser vorangehende, zusammen mit ihr anfechtbare Verfügung dar. Vielmehr handelt es sich um eine eigenständig anfechtbare Verfügung, gegen die, ebenfalls entgegen der Rechtsmittelbelehrung, nicht beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde zu erheben ist, sondern die auf dem Weg des Verwaltungsstrafrechts mittels Einsprache bei der ESTV anzufechten ist. Dementsprechend ist die Beschwerde,

welche die Beschwerdegegner des vorliegenden Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht erhoben hatten, zuständigkeitshalber zur Entgegennahme als Einsprache gemäss Art. 67 ff. VStrR an die ESTV zurückzuweisen.

4.8. Die Beschwerde der ESTV ist somit insoweit teilweise gutzuheissen, als die Vorinstanz die Zuständigkeit der ESTV zur Ausfällung der Busse nach Art. 9 Abs. 5 StAhiG verneinte und die Nichtigkeit der Bussenverfügung vom 29. August 2014 feststellte. Ziff. 2 des angefochtenen Urteils ist dementsprechend aufzuheben. Dagegen ist das Bundesverwaltungsgericht zu Recht nicht auf die Beschwerde gegen die Bussenverfügung eingetreten, da sich das Verfahren nach Verwaltungsstrafrechtsgesetz richtet und gegen die Bussenverfügung zunächst Einsprache bei der ESTV zu erheben ist. Insoweit ist die Beschwerde abzuweisen.

5.
Die vorliegende Beschwerde ist je in einem Punkt gutzuheissen und in einem Punkt abzuweisen. Die Beschwerdegegner gelten als teilweise unterliegend, da sie von der Nichtigkeit der Bussenverfügung ausgegangen sind und entsprechend die Abweisung der vorliegenden Beschwerde beantragt haben. Ihre Beschwerde an die Vorinstanz hätte von dieser aber als Einsprache entgegengenommen werden müssen. Die Gerichtskosten sind ihnen daher im Umfang des Unterliegens unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Der ESTV sind keine Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 4 BGG). Die Beschwerdeführerin hat den Beschwerdegegnern eine reduzierte Parteientschädigung für das vorinstanzliche und das bundesgerichtliche Verfahren auszurichten (Art. 68 Abs. 1, 2 und 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird teilweise gutgeheissen. Ziff. 2 des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts vom 30. September 2014 wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird insofern an die ESTV zurückgewiesen, als diese die von den heutigen Beschwerdegegnern beim Bundesverwaltungsgericht erhobene Beschwerde gegen die Bussenverfügung als Einsprache entgegen zu nehmen hat. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden im Umfang von Fr. 1'500.– den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.
Die Beschwerdeführerin hat die Beschwerdegegner für das vorinstanzliche und das bundesgerichtliche Verfahren mit insgesamt Fr. 1'000.– zu entschädigen.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. August 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Fuchs