Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 963/2014

Urteil vom 24. September 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

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

gegen

1. X._____ AG in Liquidation (gelöscht),
2. Y._____ AG,
3. A.A._____,
4. Z._____ BV,
Beschwerdegegner,
alle vier vertreten durch Rechtsanwalt Jörg Frei.

Gegenstand
Internationale Amtshilfe in Steuersachen,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 7. Oktober 2014.

Sachverhalt:

A.
Am 13. Juni 2013 reichte der zuständige Dienst der niederländischen Steuerbehörde (Belastingdienst; nachfolgend: BD) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Auslöser desselben war eine Steuerprüfung betreffend A.A._____ (wohnhaft in U._____, V._____) und die Z._____ BV (mit Sitz in U._____, V._____) gewesen. Das Gesuch betraf die X._____ AG (mit Sitz in W._____; seit 7. Juli 2008: X._____ AG in Liquidation; gelöscht am 22. Februar 2011), die Y._____ AG (mit Sitz in W._____), A.A._____ und die Z._____ BV.
Zwecks korrekter Erhebung der niederländischen Einkommens- und Körperschaftssteuer ersuchte der BD die ESTV um Information, wer die Aktionäre der X._____ AG bzw. der Y._____ AG seien, ob A.A._____ oder die Z._____ BV mittelbar oder unmittelbar Eigentümer (in) der X._____ AG bzw. der Y._____ AG seien oder gewesen seien und ob sie in irgendeiner Weise in Beziehung zu einer dieser beiden Aktiengesellschaften stünden oder gestanden hätten, und ob in der Buchführung der Y._____ AG "Barbezahlungen" durch A.A._____ und/oder die Z._____ BV "verantwortet" worden seien und welche Leistungen

die Y._____ AG hierfür erbracht habe; in diesem Zusammenhang wurden auch eine Übersicht der EUR 1'000.– übersteigenden Bareinnahmen und die zugehörigen Unterlagen verlangt. Zudem ersuchte der BD um Information, ob im Zeitraum vom 1. März 2010 bis zur Einreichung des Amtshilfegesuchs am 13. Juni 2013 die vier vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen je einzeln als Kontoinhaber (in), Berechtigte (r) oder Bevollmächtigte (r) über Bankkonten, Accounts, Anlagekonten etc. bei der D._____ Bank in T._____ und/oder der (von der D._____ Bank in T._____ übernommenen) C._____ Bank (nachfolgend: C._____ Bank) verfügt
hätten. Hinsichtlich dieser (allfälligen) Bankbeziehungen stellte der BD Fragen zu den jeweiligen Guthaben am 1. März 2010, 1. Januar 2011, 1. Januar 2012 und 31. Dezember 2012, zu den jeweiligen Kontobewegungen vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2012, zur Identität, zur Adresse und zum Wohnort allfälliger Berechtigter und Bevollmächtigter dieser Konten sowie zum Datum von deren Eröffnung und allfälligen Auflösung.

B.
Am 8. Juli 2013 forderte die ESTV B._____ als Liquidator der X._____ AG, die E._____ Bank, die D._____ Bank AG und die Y._____ AG auf, die Informationen gemäss dem erwähnten Amtshilfeersuchen sowie die zugehörigen Unterlagen zu liefern. Die E._____ Bank und die D._____ Bank AG kamen dieser Editionsverfügung mit Schreiben vom 22. Juli 2013 sowie vom 11. und 13. September 2013 nach.
Mit Schreiben an die ESTV vom 26. November 2013 stellten die X._____ AG, die Y._____ AG, A.A._____ und die Z._____ BV den Antrag, die Amtshilfe sei zu verweigern; eventualiter seien sämtliche Angaben betreffend Tatbestände, welche sich vor dem 1. März 2010 verwirklicht hätten, aus dem Dossier zu entfernen.
Mit Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 ordnete die ESTV an, dass dem BD betreffend die X._____ AG (Ziff. 1 des Dispositivs), die Y._____ AG (Ziff. 2 des Dispositivs), A.A._____ (Ziff. 3 des Dispositivs) und die Z._____ BV (Ziff. 4 des Dispositivs) Amtshilfe zu leisten sei. In Ziff. 5 des Dispositivs listete die ESTV die dem BD zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf. Danach war dem BD unter anderem mitzuteilen, dass die X._____ AG am 7. Juli 2008, also vor der angefragten Zeitperiode, aufgelöst worden sei und deshalb zum Kreis der Aktionäre dieser Gesellschaft keine Angaben gemacht werden könnten. Ferner war nach Ziff. 5 des Dispositivs dem BD insbesondere mitzuteilen, dass bei zwei der auf A.A._____ lautenden Konten bei der D._____ Bank in T._____ und bei der C._____ Bank im angefragten Zeitraum die Ehefrau des Kontoinhabers, B.A._____ (geb. 1946), und seine beiden Töchter C.A._____ und D.A._____ (beide geb. 1987) bevollmächtigt waren. Zudem seien dem BD Angaben zu machen über die wirtschaftliche Berechtigung von A.A._____ an Konten, welche auf die X._____ AG und die Y._____ AG lauteten. In Ziff. 6 Bst. a des Dispositivs hielt die ESTV fest, sie werde den BD darauf hinweisen, dass die in Ziff. 5 des Dispositivs genannten Unterlagen und Informationen nur im Verfahren gegen die X._____ AG, die Y._____ AG, A.A._____ und die Z._____ BV für den im Ersuchen vom 13. Juni 2013 genannten Tatbestand verwertet werden dürften. In Ziff. 6 Bst. b des Dispositivs hielt die ESTV fest, sie werde den BD auf seine Geheimhaltungspflicht in Bezug auf die edierten Unterlagen und die Informationen, die nach dem innerstaatlichen Recht der Schweiz beschafft worden seien, hinweisen.
Gegen die Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 erhoben die X._____ AG, die Y._____ AG, A.A._____ und die Z._____ BV am 26. März 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Dieses hiess mit Urteil vom 7. Oktober 2014 die Beschwerde im Sinn der Erwägungen teilweise gut, soweit es darauf eintrat. Ziff. 1 und 2 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 wurden aufgehoben und dementsprechend wurde angeordnet, es sei keine Amtshilfe betreffend die X._____ AG in Liquidation und die Y._____ AG zu leisten. Ziff. 5 und Ziff. 6 Bst. a des Dispositivs wurden teilweise abgeändert und die ESTV wurde entsprechend angewiesen, im Sinn der Erwägungen die edierten Unterlagen teilweise nicht an den BD zu übermitteln und die zu übermittelnden Unterlagen teilweise zu schwärzen. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde.

C.
Die ESTV erhebt am 20. Oktober 2014 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit den Anträgen, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit die Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 nicht bestätigt worden sei, und die Sache zum materiellen Entscheid an das Bundesverwaltungsgericht zurückzuweisen.

Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. Die X._____ AG, die Y._____ AG, A.A._____ und die Z._____ BV beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die ESTV hat auf eine Replik verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Grundlage des Verfahrens ist ein Amtshilfegesuch des BD vom 13. Juni 2013, welches sich 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) stützt. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2. Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG).

1.3. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist 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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG).
Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen.
Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der 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 von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).
Gemäss 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 (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).

1.3.1. Die Beschwerdeführerin macht zu Recht nicht geltend, es handle sich um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG. Zur Begründung, warum eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliege, bringt sie vor, es gehe um die Erhältlichkeit von Informationen in Übereinstimmung mit den geltenden Bestimmungen des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens und denjenigen des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, um die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen und um die Definition der betroffenen Person gemäss dem StAhiG. Obwohl die aufgeworfenen Fragen teilweise wenig konkret sind und die konkrete Abwägung im Einzelfall betreffen, erschliesst sich aus der Beschwerdeschrift eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, welche folgendermassen formuliert werden kann:

"Die vom ersuchenden Staat zu besteuernde Person ist in erster Linie vom Amtshilfegesuch betroffen. Ist eine juristische Person bzw. Gesellschaft mit Sitz im ersuchten Staat, welche im Hinblick auf eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung der steuerpflichtigen Person in das Gesuch einbezogen wird, als vom Ersuchen betroffene Person im Sinn von Art. 3 lit. a, Art. 4 Abs. 3 e contrario und Art. 9 StAhiG zu qualifizieren oder lediglich als Informationsinhaberin im Sinn von Art. 3 lit. b und Art. 10 StAhiG?"

Gilt eine in der erwähnten Konstellation im Gesuch genannte juristische Person bzw. Gesellschaft nur als Informationsinhaberin, so darf die Schweiz im Rahmen der Amtshilfe auch nach den neuen bzw. revidierten DBA generell nur diejenigen Informationen übermitteln, welche sich direkt auf das Verhältnis zwischen der Informationsinhaberin und der betroffenen (steuerpflichtigen) Person beziehen, nicht aber Informationen betreffend die juristische Person bzw. Gesellschaft selbst, deren eigene Besteuerung nicht zur Diskussion steht (Art. 8 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 126 DBG [SR 142.11]bzw. Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; vgl. dazu Urteil 2A.41/1997 vom 11. Januar 1999 zum DBG sowie BGE 120 Ib 417 zur analogen Bestimmung im Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; BS 6 350; in Kraft bis 31. Dezember 1994]).
Im vorliegenden Fall wären diesfalls die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 nach Massgabe von Art. 10 StAhiG lediglich auskunftspflichtig hinsichtlich ihrer Geschäftsbeziehungen zum Beschwerdegegner 3 und zur Beschwerdegegnerin 4. Sind die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 jedoch vom Amtshilfegesuch betroffen, weil sie sich nicht auf Art. 4 Abs. 3 StAhiG berufen können, kann die Herausgabe von Daten über ihre Bankbeziehungen und von Informationen über Beteiligungen an ihnen gestützt auf Art. 8 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 26 Abs. 5 DBA-NL erzwungen werden.
Mit Blick auf diese Rechtsfrage ist die Beschwerde insoweit zulässig, als damit beantragt wird, Ziff. 1 zweiter und dritter Satz des Dispositivs des angefochtenen Urteils aufzuheben, wonach hinsichtlich der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 keine Amtshilfe geleistet wird. Dies betrifft zwei auf die Beschwerdegegnerin 1 und vier auf die Beschwerdegegnerin 2 lautende Konten sowie die Eigentumsverhältnisse an der Beschwerdegegnerin 2.

1.3.2. Soweit die streitige Schlussverfügung den Beschwerdegegner 3 und die Beschwerdegegnerin 4 betrifft, wurde sie von der Vorinstanz - mit Ausnahme der Informationen über Bevollmächtigte an den (direkt gehaltenen) Konten des Beschwerdegegners 3 - bestätigt. In Ziff. 1 vierter und fünfter Satz des Dispositivs des angefochtenen Urteils i.V.m. dessen E. 6.3.2 ordnet die Vorinstanz an, dass die Frage nach der Identität von Berechtigten oder Bevollmächtigten an den Konten des Beschwerdegegners 3 mangels Erheblichkeit nicht beantwortet werden darf.
Es kann dahingestellt bleiben, ob auch diese Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, denn es genügt, wenn eine solche Frage vorliegt. Diesfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein und prüft diese nach Massgabe von Art. 95 ff. und Art. 105 ff. BGG umfassend, nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundlegender Bedeutung sind (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4).

1.4. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (Behördenbeschwerde, vgl. BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362).

1.5. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 BGG und Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) ist einzutreten. Die Beschwerde ist im ordentlichen Verfahren und gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG in Besetzung mit fünf Richterpersonen zu beurteilen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 411).

1.6. Art. 15 Abs. 1 StAhiG definiert die Parteistellung wie Art. 6 VwVG in Abhängigkeit von der Beschwerdeberechtigung. Diese richtet sich gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG nach Art. 48 VwVG, welcher im Wesentlichen mit Art. 89 BGG übereinstimmt.
Die Beschwerdegegner 2, 3 und 4 sind Adressaten des angefochtenen Urteils. Die Beschwerdegegnerin 2 hat an der Bestätigung der angefochtenen Anordnung (Verweigerung der sie betreffenden Amtshilfe) ein schutzwürdiges Interesse im Sinn von Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG, weil Kontoinformationen über sie selbst übermittelt werden könnten. Auch der Beschwerdegegner 3 hat ein Interesse an der Verweigerung der Amtshilfe betreffend

die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2, weil er deren Konten teilweise indirekt gehalten hat und zudem Barzahlungen ohne nachgewiesene Gegenleistungen zugunsten der Beschwerdegegnerin 2 getätigt hat; Letzteres gilt auch für die Beschwerdegegnerin 4. Der Beschwerdegegnerin 2, dem Beschwerdegegner 3 und der Beschwerdegegnerin 4 ist daher im Verfahren vor dem Bundesgericht Parteistellung einzuräumen.
Die Parteistellung der Beschwerdegegnerin 1 ist schon im vorinstanzlichen Verfahren verneint worden. Die Vorinstanz erwog, die damalige Beschwerdeführerin 1 sei bereits vor Anhebung des Beschwerdeverfahrens aus dem Handelsregister gelöscht worden und habe dadurch ihre Prozessfähigkeit verloren. Deswegen trat die Vorinstanz auf die Beschwerde nicht ein, soweit diese von der damaligen Beschwerdeführer in 1 (der heutigen Beschwerdegegnerin 1) erhoben worden war. Im Verfahren vor dem Bundesgericht macht die Beschwerdegegnerin 1 nicht geltend, ihr komme entgegen dem angefochtenen Urteil Parteistellung zu. Nachdem die Beschwerdegegnerin 1 am 22. Februar 2011 aus dem Handelsregister gelöscht wurde, ist ihr (auch) im Verfahren vor dem Bundesgericht die Parteistellung abzusprechen.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). ”Offensichtlich unrichtig” bedeutet dabei ”willkürlich” (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Dieses Recht steht auch den legitimierten Beschwerdegegnern zu.

3.

3.1. Die Vorinstanz begründet die Verweigerung der Amtshilfe damit, es liege betreffend die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 kein Ersuchen vor, weshalb die Amtshilfe unzulässigerweise spontan erfolgen würde. Demgegenüber bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz habe die Übermittlung von Informationen betreffend die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 zu Unrecht als spontane Amtshilfe im Sinn von Art. 4 Abs. 3 StAhiG qualifiziert. Indem sie die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 als vom Amtshilfegesuch nicht erfasst betrachtet habe, habe sie die Definition der betroffenen Person im Sinn von Art. 3 lit. a StAhiG zu eng gefasst.

3.2. Grundsätzlich werden drei Arten von Amtshilfe unterschieden (URS R. BEHNISCH, Schweizer Amtshilfe - quo vadis?, in: Liber amicorum für Martin Zweifel, 2013, S. 247 ff., hier S. 251) :

- die Amtshilfe auf Ersuchen, wobei zwischen Ersuchen im Einzelfall und Gruppenersuchen zu unterscheiden ist;
- die spontane Amtshilfe (Übermittlung von Informationen ohne entsprechendes Ersuchen);
- automatischer Informationsaustausch.

Gemäss Art. 4 Abs. 1 StAhiG wird die Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen geleistet. Art. 4 Abs. 3 StAhiG präzisiert, dass die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, unzulässig ist.
Art. 4 Abs. 1 und 3 StAhiG normieren somit die Unzulässigkeit der spontanen Amtshilfe (vgl. auch Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6193, hier 6204).

3.3. Der Begriff ”betroffene Person” erscheint im hier interessierenden Zusammenhang in Art. 3 lit. a, in Art. 4 Abs. 3 sowie in Art. 9 StAhiG. Als betroffene Person gilt gemäss Art. 3 lit. a StAhiG eine Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von In-

formationen zu Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, unzulässig. Art. 9 StAhiG regelt schliesslich die Beschaffung der Informationen bei der betroffenen Person, wobei Art. 9 Abs. 3 StAhiG festhält, dass die betroffene Person alle relevanten Informationen herausgeben muss, die sich in ihrem Besitz oder unter ihrer Kontrolle befinden.
Das Merkmal "betroffen" im Sinn von Art. 3 lit. a StAhiG erscheint vorab als bloss formeller Art: Die Begriffsbestimmung knüpft vom Wortlaut her einzig an der Erwähnung im Amtshilfeersuchen an. Die Personen, über die im Ersuchen Informationen verlangt werden, sind insofern vom Verfahren im ersuchten Staat betroffen, als dessen Steuerbehörde zu prüfen hat, ob entsprechende (sie betreffende) Informationen übermittelt werden sollen. Sie sind, weil der ausländische Staat Informationen über sie verlangt, Gesuchsgegner. Als solche geniessen sie alle Verfahrensrechte, welche in einem Verwaltungsverfahren - unabhängig von dessen Ausgang - gewährt werden müssen. Wird die Zulässigkeit der Übermittlung verneint, sind diese Personen zwar vom Entscheid betroffen, aber nicht beschwert.
Zu prüfen ist jedoch, welche Bedeutung der Begriff "betroffene Person" im materiellen Sinn, d.h. im Hinblick auf die Übermittlung von Informationen, hat. Hierzu bedarf es insbesondere einer vertieften Auslegung der in Art. 4 Abs. 3 StAhiG enthaltenen Wendung "Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind".

4.

4.1. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut. Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit andern Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte, auf den Zweck der Norm, die ihr zugrunde liegenden Wertungen und ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen abzustellen (BGE 139 II 404 E. 4.2 S. 416). Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht (BGE 140 II 495 E. 2.3.3 S. 500). Das Gleiche gilt, wenn - wie hier - die auszulegende Norm im Kontext eines Staatsvertrags erlassen wurde: Besteht ein echter Normkonflikt zwischen Bundesrecht und Völkerrecht, geht grundsätzlich die völkerrechtliche Verpflichtung der Schweiz vor; dies gilt selbst in Bezug auf
Abkommen, welche nicht Menschenrechte zum Gegenstand haben. Der Vorrang besteht auch gegenüber späteren, d.h. nach der völkerrechtlichen Norm in Kraft getretenen Bundesgesetzen: Gemäss Art. 27 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) kann sich die Schweiz nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (vgl. zum Ganzen BGE 139 I 16 E. 5.1 S. 28; 138 II 524 E. 5.1 S. 532). Eine später erlassene Norm des Bundesrechts ist daher - vorbehältlich der sogenannten Schubert-Praxis (vgl. BGE 136 III 168 E. 3.3.4 S. 172) - in grösstmöglicher Übereinstimmung mit den Grundsätzen und Zielen des einschlägigen Abkommens auszulegen.

4.2. Die Art. 4 Abs. 3 StAhiG entsprechende Bestimmung im Entwurf des Bundesrates (BBl 2011 6234) hatte folgendermassen gelautet:

"Die Übermittlung von Informationen über Personen, die offensichtlich nicht von der zu untersuchenden Angelegenheit betroffen sind, ist unzulässig."

Der Wortlaut von Art. 4 Abs. 3 StAhiG enthält gegenüber jenem von Art. 4 Abs. 3 E-StAhiG zwei Änderungen. Erstens verbindet er die "betroffene Person" nicht mehr mit der zu untersuchenden Angelegenheit, sondern mit dem Amtshilfeersuchen. Zweitens ist die Unzulässigkeit der Informationsübermittlung nicht mehr auf Personen beschränkt, die offensichtlich nicht von der zu untersuchenden Angelegenheit (Entwurf) bzw. vom Ersuchen (Gesetzestext) betroffen sind. Die inhaltliche Tragweite der ersten Änderung erscheint beschränkt. In der Nationalratsdebatte wurde dazu lediglich gesagt, die bundesrätliche Formulierung sei unpräzis; nicht das Umfeld der zu untersuchenden Angelegenheit müsse geschützt werden, sondern Personen, die im Umfeld des konkreten Ersuchens stünden (AB 2012 N S. 94, Votum Müller). Mit der zweiten Änderung, also der Streichung des Wortes "offensichtlich", sollte hingegen explizit der Kreis jener Personen, über die Informationen

übermittelt werden dürfen, im Vergleich zum Entwurf eingeschränkt werden (AB 2012 N 94, Votum de Buman; vgl. auch CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 47 zu Art. 4 StAhiG; DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale - une vue d'ensemble, ASA 81 2012/2013 S. 181 ff., hier S. 190).
Der Wortlaut von Art. 4 Abs. 3 StAhiG wird in der Lehre als Abkehr vom bisherigen Verständnis der nicht beteiligten Drittperson gewertet (vgl. SCHODER, N. 48 zu Art. 4 StAhiG). Die in Art. 4 Abs. 3 E-StAhiG verwendete, vom Parlament schliesslich verworfene Formulierung entsprach derjenigen von Art. 38 Abs. 4 dritter Satz des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG; SR 954.1), welcher von "Informationen über Personen, die offensichtlich nicht in die zu untersuchende Angelegenheit verwickelt sind", spricht. Im börsenrechtlichen Zusammenhang hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Person, über deren Bankkonto - auch ohne ihr Wissen - ein verdächtiger Kauf abgewickelt worden ist, nicht als offensichtlich unbeteiligte Drittperson gelten kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.2 S. 457 mit Verweis auf BGE 126 II 126 E. 6a/bb S. 137).

4.3. Das Element "offensichtlich" wurde indessen gerade mit dem Ziel fallen gelassen, den Schutz von Art. 4 Abs. 3 StAhiG auf solche Personen auszudehnen, bei denen eine Verbindung zur steuerpflichtigen Person nicht von vornherein ausgeschlossen werden kann (vgl. E. 4.2 hiervor). Mit Blick auf die ratio legis ist daher fraglich, ob die Rechtsprechung zu Art. 38 Abs. 4 dritter Satz BEHG herangezogen werden kann.

4.4. Indessen wird zu Recht die Frage aufgeworfen, ob der Wortlaut von Art. 4 Abs. 3 StAhiG mit der abkommensrechtlichen Verpflichtung, wie sie die Schweiz in den DBA nach Art. 26 des OECD-Musterabkommens auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Fassung vom 22. Juli 2010, nachfolgend: OECD-MA) eingegangen ist, vereinbar ist (SCHODER, N. 48 und 49 zu Art. 4 StAhiG). Eine (im Vergleich zum Entwurf) extensive Auslegung würde bedeuten, dass Daten zu verdächtigen Transaktionen nicht übermittelt werden könnten, wenn unklar ist, ob zwischen dem Kontoinhaber und der steuerpflichtigen Person eine steuerlich relevante Verbindung besteht. Dies festzustellen, wäre gerade das Ziel der Amtshilfe. Eine zu weite Auslegung des Begriffs "nicht vom Ersuchen betroffen" und die daraus resultierende restriktive Übermittlungspraxis würde den Zweck des Abkommens vereiteln.

4.4.1. Am 13. März 2009 verkündete der Bundesrat den Beschluss, fortan den OECD-Standard im Bereich des Informationsaustauschs zu übernehmen (vgl. TOBIAS F. ROHNER, Amtshilfe nach den OECD-konformen Doppelbesteuerungsabkommen - ein Überblick, in: Isler/ Cerutti (Hrsg.), Vermögensverwaltung IV, 2013, S. 77 ff., hier S. 81). Die im Nachgang dieses Beschlusses revidierten oder neu verabschiedeten DBA, so auch das hier auszulegende DBA-NL, enthalten entsprechende Bestimmungen nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA, welcher den Randtitel "Informationsaustausch" trägt. Diese Norm bildet heute einen zentralen Baustein der revidierten Übereinkommen, an welchen die Eidgenossenschaft beteiligt ist (MARTIN KOCHER, Grundlagen einer steuerlichen Inkassoamtshilfe zugunsten ausländischer Staaten [Art. 27 OECD-MA], ZBJV 151/2015 S. 189).

4.4.2. Art. 26 DBA-NL regelt den Informationsaustausch nach dem Vorbild von Art. 26 OECD-MA. Gemäss Art. 26 Abs. 1 erster Satz DBA-NL tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die 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. Art. 26 Abs. 2 DBA-NL statuiert die Geheimhaltungspflicht der Vertragsstaaten und legt fest, welchen Behörden und zu welchen Zwecken die edierten Informationen übermittelt werden dürfen. Nach Art. 26 Abs. 3 DBA-NL sind die Absätze 1 und 2 in keinem Fall so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen (lit. a), Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (lit. b), oder Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden

oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche (lit. c). Gemäss Art. 26 Abs. 5 DBA-NL ist Absatz 3 in keinem Fall so auszulegen, als erlaube er es einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, 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. Ungeachtet von Absatz 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen. Dieser letzte Satz von Art. 26 Abs. 5 DBA-NL entspringt nicht dem OECD-MA, sondern wurde von den Vertragsparteien hinzugefügt, um die genannte Verpflichtung zu erfüllen (Botschaft zum StAhiG, BBl 2011 6209; BETI, a.a.O., S. 192). Es soll damit klargestellt werden, dass keine innerstaatlichen Normen der Offenlegung von Bankinformationen entgegenstehen sollen.

4.4.3. Im Zentrum steht der Begriff "voraussichtlich erhebliche Informationen" in Art. 26 Abs. 1 DBA-NL. Die Bestimmung ist Art. 26 Abs. 1 OECD-MA nachgebildet, dessen erster Satz die Hauptregel betreffend den Informationsaustausch enthält (Kommentar zu Art. 26 OECD-MA N. 5). Im OECD-MA wird der Begriff seit der Version 2005 verwendet; davor hatte Art. 26 Abs. 1 OECD-MA von "notwendigen Informationen" gesprochen (GARBARINO/TURINA, L'Accordo sullo scambio di informazioni fiscali elaborato dall'OCSE, in: Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali, Festschrift Samuele Vorpe, 2011, S. 55 ff., hier S. 63). Diese Änderung, wenngleich nicht von entscheidender Wichtigkeit, zeigt dennoch eine gewisse Absicht der OECD, den Anwendungsbereich des Informationsaustauschs auszuweiten (XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [Hrsg.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, N. 35 zu Art. 26 OECD-MA). Mit dem Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit soll ein möglichst umfassender Informationsaustausch garantiert werden, wobei den Vertragsstaaten klarerweise nicht gestattet ist, Informationen aufs Geratewohl (fishing expeditions) oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig
wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (Kommentar zu Art. 26 OECD-MA N. 5). Diese Interpretation hat auch in Ziff. XVI lit. c des Protokolls zum DBA-NL Niederschlag gefunden. Die Notwendigkeit, dass die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sein müssen, ist zugleich Ausdruck des Verbots der "fishing expeditions" (vgl. auch DONATSCH/ HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 233). Die Missachtung dieses Verbots führt gemäss Art. 7 lit. a StAhiG dazu, dass der ersuchte Staat auf das Ersuchen nicht eintritt; diesfalls muss er die verlangten Informationen nicht beschaffen. Häufiger dürfte indessen der Fall eintreten, dass keiner der in Art. 7 StAhiG genannten Nichteintretensgründe erfüllt ist, so dass das Gesuch behandelt wird. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften bezieht sich auf die Erhebung der Steuer durch den ersuchenden Staat; sie muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die
Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat kann Auskünfte nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/ Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, N. 146 zu Art. 26 OECD-MA; RAPPO/TILLE, Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF, RDAF 2013 II S. 20). Kommt die Steuerbehörde des ersuchten Staates zum Schluss, ein Zusammenhang sei steuerlich nicht relevant, muss sie gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG diese Informationen aussondern oder unkenntlich machen.

4.5. Im Interesse des Abkommenszwecks muss sich die Auslegung der Wendung "vom Ersuchen (nicht) betroffen" massgeblich nach dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit richten. Mit Blick darauf, dass sowohl nach OECD-Standard als auch nach der Lehre nur solche Informationen von der Amtshilfe ausgeschlossen werden dürfen, die mit Sicherheit nicht erheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit wenig wahrscheinlich erscheint (vgl. E. 4.4.3 hiervor), kann der im Parlament durchgesetzten Weglassung des Elements "offensichtlich" nur untergeordnete Bedeutung zukommen. Eine zu extensive Auslegung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG würde den Zweck des DBA-NL vereiteln und ist daher zu vermeiden.

4.6. Mit Blick auf die eingangs gestellte Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung ist zu beachten, dass die kon-

kreten Verhältnisse einer juristischen Person bzw. Gesellschaft, an welcher ein Steuerpflichtiger wirtschaftlich berechtigt ist, für dessen Besteuerung durchaus relevant sein können, weshalb ein Zusammenhang mit der in Frage stehenden Steuerangelegenheit als zumindest wahrscheinlich erscheint. In einer solchen Konstellation sind die Informationen betreffend die wirtschaftlich beherrschte juristische Person bzw. Gesellschaft daher voraussichtlich erheblich im Sinn von Art. 26 Abs. 1 DBA-NL. Diese ist damit vom Ersuchen betroffen, und die Übermittlung der sie betreffenden Angaben ist zulässig (Art. 4 Abs. 3 StAhiG e contrario).

5.

5.1. Der Beschwerdegegner 3 verfügte über ein Privatkonto EUR (saldiert am 28. August 2012) und ein Depot CHF (saldiert am 24. August 2012) bei der D._____ Bank in T._____ sowie über ein Kontokorrent CHF (saldiert am 22. August 2012) bei der C._____ Bank. Seine Ehefrau und die beiden Töchter waren in Bezug auf diese drei Konten bevollmächtigt. In Bezug auf die Beschwerdegegnerin 4 hatte die Edition ergeben, dass bei den erwähnten Banken keine Konten existierten, die auf die Beschwerdegegnerin 4 lauteten oder an denen sie berechtigt oder bevollmächtigt wäre.
Die Vorinstanz weist die Beschwerde gegen die Übermittlung der Kontodaten betreffend die drei bei der D._____ Bank in T._____ und bei der C._____ Bank direkt gehaltenen Konten des Beschwerdegegners 3 ab mit der Begründung, die verlangten Informationen seien grundsätzlich erheblich im Sinn der einschlägigen Vorschriften und die in Art. 26 Abs. 5 zweiter Satz DBA-NL und Art. 8 Abs. 2 StAhiG statuierte Durchbrechung des Bankgeheimnisses greife hier. Die Beschwerde wird nur insoweit gutgeheissen, als der Beschwerdegegner 3 die Bekanntgabe der Identität seiner Frau und Töchter als Bevollmächtigte dieser Konten angefochten hat.

5.2. Die Beschwerdegegnerin 1 verfügte über ein Kontokorrent EUR (saldiert am 30. November 2010) und ein Kontokorrent CHF (saldiert am 1. Dezember 2010) bei der C._____ Bank. Die Beschwerdegegnerin 2 verfügte ebenfalls über ein Kontokorrent EUR und ein Kontokorrent CHF (beide saldiert am 30. April 2013) bei der C._____ Bank. An diesen vier Konten war der Beschwerdegegner 3 wirtschaftlich berechtigt; aus seiner Sicht sind es indirekt gehaltene Konten. Sodann verfügte die Beschwerdegegnerin 2 über ein Firmenkonto CHF und ein Firmenkonto EUR bei der D._____ Bank in T._____, die im Zeitpunkt der Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 noch aktiv waren. Im Zusammenhang mit diesen Firmenkonten werden keine Berechtigten oder Bevollmächtigten genannt.
Die Vorinstanz heisst die Beschwerde in Bezug auf die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 gut mit der Folge, dass Informationen über deren insgesamt sechs Konten nicht übermittelt werden sollen. Die vorinstanzliche Anordnung umfasst zudem die aus der Edition resultierenden Angaben, wonach sämtliche Inhaberaktien an der Beschwerdegegnerin 2 sich im Eigentum des Beschwerdegegners 3 befinden und zwischen der Beschwerdegegnerin 4 und der Beschwerdegegnerin 2 Geschäftsbeziehungen bestehen, in deren Rahmen die Beschwerdegegnerin 4 Bareinlagen zugunsten der Beschwerdegegnerin 2 getätigt hat. Von der Anordnung, hinsichtlich der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 sei keine Amtshilfe zu leisten, sind somit auch der Beschwerdegegner 3 und die Beschwerdegegnerin 4 direkt betroffen.
Betreffend alle sechs auf die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 lautenden Konten begründet die Vorinstanz die Verweigerung der Amtshilfe damit, es sei nicht ersichtlich, inwiefern sie für die Einkommens- und Körperschaftssteuer des (heutigen) Beschwerdegegners 3 bzw. der (heutigen) Beschwerdegegnerin 4 voraussichtlich erheblich sein könnten. Es könne offen bleiben, ob es sich mit Blick auf eine wirtschaftliche Berechtigung des (heutigen) Beschwerdegegners 3 anders verhalte, weil die entsprechenden Angaben nach dem schweizerischen Recht nicht hätten beschafft werden können. Gemäss Art. 26 Abs. 3 lit. b DBA-NL seien die Angaben über die wirtschaftliche Berechtigung des (heutigen) Beschwerdegegners 3 dem BD nicht zu übermitteln. Daran ändere auch Art. 26 Abs. 5 DBA-NL nichts, da sich die Verweigerung der Amtshilfeleistung auf Gründe stütze, die nichts mit der Eigenschaft der Informationsinhaberinnen als Banken zu tun hätten. Entscheidend sei einzig, dass es in der vorliegenden Konstellation mangels Vertragsbeziehung zwischen den involvierten Banken und dem (heutigen) Beschwerdegegner 3 an einer Bescheinigungspflicht fehle.

6.

6.1. Zu prüfen ist zunächst die Anordnung, wonach in Bezug auf die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 keine Informationen übermittelt werden dürfen. Dies betrifft deren insgesamt sechs Konten, die Angaben über das Eigentum an den Inhaberaktien der Beschwerdegegnerin 2 und die Geschäftsbeziehungen zwischen der Beschwerdegegnerin 2 einerseits und dem Beschwerdegegner 3 bzw. der Beschwerdegegnerin 4 andererseits.
Der BD führte im Amtshilfegesuch aus, er habe anlässlich einer Steuerprüfung bezüglich des Beschwerdegegners 3 und der Beschwerdegegnerin 4 Bankunterlagen bei der F._____ Bank eingesehen. Dabei seien Gesprächsnotizen von Bankangestellten zum Vorschein gekommen, welche den Eindruck erwecken würden, dass durch den Beschwerdegegner 3 und/oder die Beschwerdegegnerin 4 Bankdienste in der Schweiz genutzt würden. Nach den Bankunterlagen sei der Beschwerdegegner 3 ferner mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit in irgendeiner Weise an der Beschwerdegegnerin 1 beteiligt. Zudem werde in den Bankunterlagen unter anderem Folgendes ausgeführt:
«Wir haben eine starke Ahnung, dass Herr X. Inhaber der schweize-rischen Investmentgesellschaft ist, und mittels des obenerwähnten Geschäfts Vermögen überführen will. [...]Weil ein beträchtlicher Teil des Vermögens [...]im Ausland untergebracht ist, wird ein estate planner (Y.) bei Herrn X. eingeführt werden.»

Weiter wies der BD darauf hin, der Beschwerdegegner 3 und/oder die Beschwerdegegnerin 4 hätten Barzahlungen für - trotz wiederholter Nachfrage - nicht nachgewiesene Warenlieferungen und Dienstleistungen an die Beschwerdegegnerin 2 getätigt. Es sei zudem zu vermuten, dass die Beschwerdegegnerin 1 zu einem nicht marktkonformen tiefen Preis Immobilien an die Kinder des Beschwerdegegners 3 verkauft habe. Zwar bestreite dieser gegenüber den niederländischen Steuerbehörden, Bankdienstleistungen in der Schweiz zu beanspruchen und an der Beschwerdegegnerin 1 oder der Beschwerdegegnerin 2 beteiligt zu sein. Er, der BD, vermute jedoch aufgrund der genannten Indizien, dass der Beschwerdegegner 3 und/oder die Beschwerdegegnerin 4 über Bankkonten in der Schweiz verfügen.

6.1.1. Bei dieser Sachlage kann der Auffassung der Vorinstanz, es sei nicht ersichtlich, inwiefern die auf die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 lautenden Konten für die Steuerbelange des Beschwerdegegners 3 voraussichtlich erheblich sein könnten, nicht gefolgt werden. Die Vermutungen, wonach der Beschwerdegegner 3 an einer der beiden Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz beteiligt sei, sind nicht aus der Luft gegriffen, stützen sie sich doch auf Bankunterlagen, welche dem BD vorliegen. Auch hat der BD nicht die Identität von ihm bislang unbekannten (steuerpflichtigen) Personen ausgeforscht, sondern in Bezug auf eine bestimmte steuerpflichtige Person, den Beschwerdegegner 3, konkrete Fragen gestellt. Gegenstand der Fragen bildeten die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2, wobei der BD auch diese namentlich nannte und gestützt auf Auskünfte von Angestellten der Bank des Beschwerdegegners 3 in den Niederlanden spezifische Vermutungen über eine Verbindung zwischen Letzterem und den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 äusserte. Aufgrund dieser vorbestehenden Informationslage und präzisen Fragen seitens des BD kann nicht von vagen Vermutungen gesprochen werden. Einzig die Vermutung betreffend die Veräusserung von Immobilien durch die
Beschwerdegegnerin 1 an die Kinder des Beschwerdegegners 3 erscheint nicht substanziiert. Dies spielt indessen keine Rolle, da genügend Indizien für eine steuerlich relevante Verbindung zwischen dem Beschwerdegegner 3 und den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 sprechen. So wusste der BD aufgrund der niederländischen Bankunterlagen, dass ein beträchtlicher Teil des Vermögens des Beschwerdegegners 3 im Ausland untergebracht war. Sodann erscheint eine Verbindung wirtschaftlicher Art zwischen dem Beschwerdegegner 3 und den Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 wahrscheinlich, nachdem der BD aufgrund eines bestimmten Bankgeschäfts Anlass zur Vermutung hatte, dass der Beschwerdegegner 3 Eigentümer einer Schweizer Gesellschaft ist. Wenn sich Vermutungen - wie hier - auf Fakten stützen und auf bestimmte Personen beziehen, muss es dem ersuchenden Staat möglich sein, seine Vermutungen zu verifizieren und entsprechende Bankdaten sowie Aufschluss über Beteiligungen zu erhalten. Der BD hat hinreichend dargetan, warum er die Informationen betreffend die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 benötigt. Die voraussichtliche Erheblichkeit ist sowohl hinsichtlich der Konten der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 als auch der Beteiligung des Beschwerdegegners 3 an der
Beschwerdegegnerin 2 zu bejahen.

6.1.2. Auch was die Beschwerdegegnerin 4 betrifft, liegt ein starkes Indiz vor, welches eine Verbindung zur Beschwerdegegnerin 2 wahrscheinlich erscheinen lässt (dies gilt zugleich für den Beschwerdegegner 3). Im Ersuchen wird glaubhaft dargetan, dass der BD trotz mehrmaliger Nachfrage keine Erklärung erhalten hat, welche

Gegenleistungen die Beschwerdegegnerin 2 für Bareinzahlungen seitens des Beschwerdegegners 3 und/oder der Beschwerdegegnerin 4 erbracht hat. Die Edition hat ergeben, dass zwischen der Beschwerdegegnerin 2 und der Beschwerdegegnerin 4 eine Geschäftsbeziehung besteht. Es kann steuerlich relevant sein, dass in diesem Rahmen Bargeld geflossen ist, für welches keine Gegenleistungen nachgewiesen werden konnten.

6.2. Es bleibt die Anordnung zu prüfen, wonach die Identität der an den direkt gehaltenen Konten des Beschwerdegegners 3 bevollmächtigten Ehefrau und Töchter nicht offengelegt werden dürfe.
In dieser Frage kann der Vorinstanz ebenfalls nicht beigepflichtet werden. Es liegt keine Konstellation vor, in der Personen nur zufällig in den Bankunterlagen auftauchen, wie die Vorinstanz anführt. Vielmehr stellt die Identität der bevollmächtigten Personen ein wesentliches Element bei der Überprüfung der Geldflüsse dar, weshalb die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Information zu bejahen ist.

6.3. Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG dürfen zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Dieser Grundsatz entspricht Art. 26 Abs. 3 lit. a OECD-MA bzw. DBA-NL. Er wird indessen durch Art. 8 Abs. 2 StAhiG eingeschränkt, wonach Informationen, 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, verlangt werden können, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht. Diese Regel entspricht Art. 26 Abs. 5 letzter Satz DBA-NL, mit dem die Schweiz die in Art. 26 Abs. 5 OECD-MA niedergelegte internationale Verpflichtung erfüllt (vgl. E. 4.4.2 am Ende).
Art. 9 Abs. 3 StAhiG schreibt vor, dass die betroffene Person alle relevanten Informationen herausgeben muss, die sich in ihrem Besitz oder unter ihrer (rechtlichen oder faktischen) Kontrolle befinden (vgl. auch BETI, a.a.O., S. 192). Nachdem die Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 als vom Amtshilfegesuch betroffene Personen im Sinn von Art. 3 lit. a und Art. 9 StAhiG zu qualifizieren sind und sich nicht auf Art. 4 Abs. 3 StAhiG berufen können, sind auch ihre Bankunterlagen und Beteiligungsverhältnisse zu übermitteln, soweit sie die steuerpflichtigen Personen betreffen.

7.

7.1. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, und die Schlussverfügung vom 21. Februar 2014 ist zu bestätigen. Demgemäss dürfen die Daten zu den sechs Konten der Beschwerdegegnerinnen 1 und 2 bei der C._____ Bank und der D._____ Bank in T._____ dem BD übermittelt werden. Auch die Beteiligungsverhältnisse an der Beschwerdegegnerin 2, soweit sie den Beschwerdegegner 3 betreffen, dürfen übermittelt werden. Das Gleiche gilt für die Geschäftsbeziehung zwischen der Beschwerdegegnerin 2 und der Beschwerdegegnerin 4. Die Identität der Personen, welche über Vollmachten betreffend die drei direkt gehaltenen Konten des Beschwerdegegners 3 verfügten, darf offengelegt werden.

7.2. Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind keine Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG e contrario). Da sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

7.3. Die Beschwerdegegner 2-4 unterliegen mit ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde, weshalb sie die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen haben (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Beschwerdeverfahren im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen gelten als Streitigkeiten mit Vermögensinteresse (BGE 139 II 404 E. 12 S. 447 ff.). Dies trifft hier jedenfalls in Bezug auf den Beschwerdegegner 3 und die Beschwerdegegnerin 4 als steuerpflichtige Personen zu. Die Gerichtsgebühr für Streitigkeiten mit Vermögensinteresse beträgt zwischen Fr. 200.– und Fr. 100'000.– (Art. 65 Abs. 3 lit. b BGG). Mit Blick auf die Komplexität der Streitsache und die übrigen Umstände erscheint eine Gebühr von Fr. 5'000.– angemessen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Oktober 2014 wird aufgehoben und die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. Februar 2014 bestätigt.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.– werden den Beschwerdegegnern 2-4 unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.
Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

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

Lausanne, 24. September 2015

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

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner