

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_780/2018**

**Urteil vom 1. Februar 2021**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Quinto.

Verfahrensbeteiligte  
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Beschwerdeführerin,

*gegen*

1. A. \_\_\_\_\_,  
2. B. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdegegner,  
beide vertreten durch Rechtsanwalt Thomas Verschuuren Kopfstein.

Gegenstand  
Amtshilfe DBA (CH-NL),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 17. August 2018 (A-5687/2017).

### **Sachverhalt:**

**A.**  
Die zuständige niederländische Steuerbehörde (Belastingdienst [BD]) richtete am 2. Februar 2017 gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-NL; SR 0.672.963.61) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), mit welchem sie den Informationsstand der in den Niederlanden steuerpflichtigen Personen A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ in Bezug auf ein vorangegangenes Gruppenersuchen des BD in Erfahrung bringen wollte. Letzteres wurde am 23. Juli 2015 gestellt und der BD möchte vorliegend Auskunft darüber, ob, wann und wie die genannten Personen über dieses Gruppenersuchen informiert worden sind sowie ob, wann und wie sie betreffend ein strittiges Bankkonto bei der C. \_\_\_\_\_ AG mit den schweizerischen Steuerbehörden Kontakt aufgenommen haben. Schliesslich ersucht der BD um Auskunft darüber, ob und

wann den genannten Personen im *damaligen* Verfahren betreffend Gruppensuchen die Schlussverfügung zugestellt wurde.

Hintergrund des vorliegenden Amtshilfesuchs ist der Umstand, dass die niederländischen Steuerbehörden bis zum 27. September 2015 (recte: 22. September 2015) eine sogenannt freiwillige Nachmeldung nicht deklarerter ausländischer Bankkonten ermöglichten. Letztere liegt nur vor, wenn die steuerpflichtige Person eine richtige und vollständige Steuererklärung nachreicht, bevor sie weiss oder wissen muss, dass der Steuerinspektor Kenntnis über die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit hat oder haben wird. Vorliegend haben die niederländischen Steuerbehörden im Rahmen des Gruppensuchens von den schweizerischen Behörden keine Informationen über A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ erhalten und gehen davon aus, dass die Nachmeldung der letzteren keine (echte) freiwillige Nachmeldung darstellt, was von letzteren bestritten wird.

Die vorliegend ersuchten Informationen dienen gemäss BD der Ermittlung, ob eine freiwillige Nachmeldung vorliegt und damit der Festlegung der Bussen "wegen einer Steuerordnungswidrigkeit", denn wenn *keine* freiwillige Nachmeldung gegeben ist, werden höhere Bussen auferlegt.

## **B.**

Mit Schlussverfügung vom 1. September 2017 ordnete die ESTV die Übermittlung der ersuchten Informationen an den BD an. Die dagegen von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ erhobene Beschwerde wurde vom Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-5687/2017 vom 17. August 2018 gutgeheissen und die genannte Schlussverfügung infolgedessen aufgehoben.

## **C.**

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 10. September 2018 beantragt die ESTV (Beschwerdeführerin) die Gutheissung der Beschwerde im Sinne des Hauptantrages, die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils sowie die Bestätigung ihrer Schlussverfügung vom 1. September 2017. Eventualiter, sofern das Bundesgericht die Ausführungen der ESTV im Rahmen des Hauptantrages nicht gutheisse, sei die Beschwerde im Sinne des Eventualantrages gutzuheissen, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und ihre Schlussverfügung vom 1. September 2017 zu bestätigen. Subeventualiter sei die Sache im Sinne der bundesgerichtlichen Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit "Hauptantrag" und "Eventualantrag" nimmt die Beschwerdeführerin auf die unterschiedlichen Begründungen ihres jeweils gleichen Antrags auf Aufhebung des angefochtenen Urteils und Bestätigung ihrer Schlussverfügung Bezug. A.\_\_\_\_\_ (Beschwerdegegner) und B.\_\_\_\_\_ (Beschwerdegegnerin) schliessen in ihrer Vernehmlassung vom 24. Oktober 2018 auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1.** 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).

**1.2.** Gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig (Art. 83 lit. h BGG), wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt (Art. 84a BGG) oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84a i.V.m. Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. In der Beschwerde ist detailliert aufzuzeigen, dass und weshalb die jeweilige Sachurteilsvoraussetzung erfüllt ist (Art. 42 Abs. 2 Satz 2 BGG), es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (**BGE 139 II 404** E. 1.3 S. 410; **139 II 340** E. 4 S. 342).

**1.3.** Sowohl Art. 84a BGG als auch Art. 84 Abs. 2 BGG bezwecken die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. 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, die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist. 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 f. mit weiteren Hinweisen).

Ein besonders bedeutender Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen. Diesbezüglich steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. 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 (**BGE 139 II 340** E. 4 S. 342 f.).

**1.4.** Die Vorinstanz hat erwogen, dass Informationen nur dann übermittelt werden dürfen, wenn die Steuerveranlagung noch im Gang ist, also das Amtshilfegesuch sowohl der Veranlagung wie allenfalls der Sanktionierung dient. Wenn das Amtshilfegesuch jedoch ausschliesslich der Sanktionierung diene, werde dadurch die Rechtshilfe umgangen. Das DBA CH-NL biete keine Grundlage für Amtshilfe ausschliesslich zum Zweck der steuerrechtlichen Sanktionierung.

Die Beschwerdeführerin vertritt dagegen die Auffassung, Art. 26 DBA CH-NL sei so auszulegen, dass auch Amtshilfegesuche, welche ausschliesslich der Prüfung und Durchführung von Steuersanktionen dienen, zulässig seien, und erblickt darin eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Diese Rechtsfrage wurde vom Bundesgericht bisher nicht geklärt. Zwar hat das Bundesgericht in **BGE 144 II 29** E. 4.3 ausgeführt, Art. 26 DBA CH-US eröffne nur den Weg der Amtshilfe, begründe aber keine Rechtshilfe in Strafsachen. Diese Aussage bezog sich aber auf die Übermittlung von Daten betreffend Dritte (ebenso die ähnliche Aussage im Urteil 2C\_598/2017 vom 29. März 2018 E. 4.2), nicht - wie hier - betreffend den Steuerpflichtigen. Im Nachgang zu dem erwähnten Gruppenersuchen der niederländischen Steuerbehörden vom 23. Juli 2015 ist mit weiteren Amtshilfegesuchen der vorliegenden Art zu rechnen. Ausserdem dürfte sich die aufgeworfene Frage zu gegebener Zeit auch im Rahmen anderer schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen stellen. Zudem ruft sie von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung. Demnach ist das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu bejahen.

**1.5.** Da die ESTV zur Beschwerdeführung berechtigt ist (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG; Urteil 2C\_640/2016 vom 18. Dezember 2017 E. 1.3, nicht publ. in: **BGE 144 II 29**), ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

**1.6.** Die Beschwerdeführerin wirft im weiteren die Frage auf, ob die Vorinstanz aufgrund der Umstände davon ausgehen darf, dass das vorliegende Amtshilfegesuch *ausschliesslich* die Durchführung eines Steuerstrafverfahrens bezweckt. Sie erblickt auch darin eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung und bestreitet unter dem Titel "Hauptantrag" die entsprechende, vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung. Die Vorinstanz ist aufgrund des vorliegenden, konkreten Amtshilfegesuchs beweiswürdigend zum Schluss gekommen, dass dieses "nichts mit dem Veranlagungsverfahren zu tun" hat, sondern *einzig* dem Zweck dient, Informationen für ein Steuerstrafverfahren zu beschaffen (vgl. E. 5.2.5 vorinstanzliches Urteil). Die Frage, ob die Vorinstanz den Sachverhalt korrekt festgestellt hat, ist keine amtshilfespezifische Fragestellung, sondern kann sich in jedem öffentlich-rechtlichen Beschwerdeverfahren stellen. Es handelt sich deshalb entgegen der Beschwerdeführerin nicht um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (Urteil 2C\_223/2018 vom 14. März 2018 E. 2.3.5). Dies ändert nichts am Eintreten auf die Beschwerde, da bereits eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt (E. 1.4; vgl. Urteil 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 1.3.3).

**1.7.** Im Übrigen legt das Bundesgericht seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, sprich willkürlich, ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135** E. 1.6 S. 144 f.). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung geht das Gericht nicht ein (**BGE 140 III 264** E. 2.3 S. 266; **139 II 404** E. 10.1 S. 444 f.).

Die Beschwerdeführerin macht vorliegend weder geltend noch legt sie dar, dass und inwiefern die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung offensichtlich unrichtig sein soll, sondern setzt der Vorinstanz ihre eigene Sachverhaltsversion entgegen. Mangels substantiierter Sachverhaltsrüge ist deshalb von der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung auszugehen. Auf den Hauptantrag ist demzufolge nicht einzutreten. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass es entgegen der Beschwerdeführerin nicht nötig ist, im Antrag auszuführen, im Sinne welcher Begründung dem Antrag stattgegeben werden soll. Vielmehr genügt es, wenn aus dem Antrag die gewünschte Rechtsfolge (vorliegend primär Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und Bestätigung der Schlussverfügung) hervorgeht, und dieser so formuliert ist,

dass er im Erfolgsfall unverändert in das Dispositiv des bundesgerichtlichen Urteils überführt werden kann (KIENER/RÜTSCHKE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl. 2015, Rz. 1297 f.).

## 2.

**2.1.** Das vorliegende Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem DBA CH-NL, insbesondere dessen Art. 26, sowie dem Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1).

**2.2.** Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen prüft, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135** E. 1.5 S. 144). Es ist weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 141 V 234** E. 1 S. 236; **139 II 404** E. 3 S. 415).

**2.3.** Aufgrund der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung ist davon auszugehen, dass das vorliegende Amtshilfegesuch nicht der Steuerveranlagung der Steuerpflichtigen bzw. Beschwerdegegner, sondern einzig deren Sanktionierung mittels Busse dient (E. 1.6 ff.). Es geht insbesondere darum, zu eruieren, ob die Beschwerdegegner aufgrund des strengeren oder des milderer Bussentarifs bestraft werden müssen. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist somit, ob Amtshilfe *ausschliesslich* zur Sanktionierung eines Steuerpflichtigen zulässig ist. *Nicht* Streitgegenstand ist dagegen, ob die zwecks Unterstützung der ausländischen Steuerveranlagung zu übermittelnden Informationen *auch* für die Sanktionierung des Steuerpflichtigen verwendet werden dürfen. Dass solches zulässig ist, ergibt sich bereits aus dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 2 Satz 1 DBA CH-NL, wonach die entsprechenden Informationen Personen oder Behörden, welche mit der Strafverfolgung hinsichtlich der in Absatz 1 [von Art. 26 DBA CH-NL] genannten Steuern, sprich der Verfolgung von Steuerdelikten, befasst sind, zugänglich gemacht werden dürfen (vgl. XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone (Hrsg.), *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2013, N. 93 zu Art. 26 OECD-MA [Musterabkommen]). Die *zusätzliche* Verwendung zwecks Durchführung eines Steuerstrafverfahrens und damit auch zwecks Auferlegung einer Busse ist damit abgedeckt. Ebenso wenig Streitgegenstand ist, ob die entsprechenden Informationen zwecks Verfolgung anderer Straftatbestände als Steuerdelikte verwendet werden dürfen (dazu Urteil 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.2 und 7.5, zur Publikation vorgesehen).

## 3.

**3.1.** Die Beschwerdeführerin vertritt im Wesentlichen die Auffassung, Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL, insbesondere der Wortlaut "Steuern jeder Art und Bezeichnung", umfasse bei korrekter Auslegung auch Bussen, sodass auch *ausschliesslich* im Hinblick auf die Auferlegung von Bussen Informationen ausgetauscht werden dürften. Dies folge aus dem (grundsätzlich für die Schweiz geltenden) Übereinkommen der Mitgliedstaaten des Europarates und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988 (Amtshilfeübereinkommen; SR 0.652.1), welches in Art. 3 Abs. 1 lit. c Geldbussen explizit einschliesse. Zudem sei der Informationsaustausch durch die Art. 1 und 2 DBA CH-NL nicht eingeschränkt. Im Weiteren habe der Bundesrat den OECD-Standard übernommen und das OECD-Musterabkommen schliesse Amtshilfe in reinen Bussenverfahren weder implizit noch explizit aus. Der Informationsaustausch nach OECD-Standard beschlage alle Steuerangelegenheiten, wozu auch ein entsprechendes Bussenverfahren gehöre. Ausserdem stelle die Beschaffung von Beweismitteln auf dem Weg der Steueramtshilfe zwecks Verfolgung eines Steuerdelikts, welches nach schweizerischer Auffassung als nicht rechtshilfefähige Steuerhinterziehung gelte, nach der Lehre keine Umgehung der Rechtshilfe dar.

**3.2.** Die Beschwerdegegner machen im Wesentlichen geltend, das Amtshilfeübereinkommen sei vorliegend nicht anwendbar. Das Amtshilfegesuch sei einzig auf der Basis des DBA CH-NL zu beurteilen. Das Amtshilfeverfahren sei kein Strafinstrument, welches losgelöst von der Abklärung staatlicher Steueransprüche ergriffen werden dürfe. Auch dürfe mit der Steueramtshilfe nicht das Rechtshilfeverfahren umgangen werden. Art. 26 DBA CH-NL erlaube keine Amtshilfe ausschliesslich zum Zweck der Informationsbeschaffung zugunsten einer Steuersanktion.

### 3.3.

**3.3.1.** Nach Art. 31 Abs. 1 VRK haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Ziels und Zwecks auszulegen. Neben dem Zusammenhang sind gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien

über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c) zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die nach Art. 31 VRK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 lit. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 lit. b VRK; Urteile 2C\_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.1; 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; 2C\_306/2017 vom 3. Juli 2019 E. 4.4.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; **BGE 144 II 130** E. 8.2 S. 139 mit Hinweisen; **143 II 136** E. 5.2 S. 147 ff. mit Hinweisen).

**3.3.2.** Art. 31 Abs. 1 VRK bestimmt eine Reihenfolge der Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente, ohne dabei eine feste Rangordnung unter ihnen festzulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung eines völkerrechtlichen Vertrages bildet jedoch die gewöhnliche Bedeutung seines Wortlautes bzw. seiner Bestimmungen (Urteile 2C\_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; **BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 130; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; **143 II 136** E. 5.2.2 S. 148). Diese gewöhnliche Bedeutung ist nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung ihres Zusammenhangs und des Ziels und Zwecks des Vertrags zu bestimmen (Urteile 2C\_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; **BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 139; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; **143 II 136** E. 5.2.2 S. 148). Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was mit dem Vertrag erreicht werden sollte. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben stellt die teleologische Auslegung den "effet utile" des Vertrags sicher (Urteile 2C\_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen; **BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 139; **143 II 136** E. 5.2.2 S. 148; **142 II 161** E. 2.1.3 S. 167; **141 III 495** E. 3.5.1 S. 503). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (Urteile 2C\_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen und zur Publikation vorgesehen; **BGE 143 II 136** E. 5.2.2 S. 149; **142 II 161** E. 2.1.3 S. 167). Ausserdem sind die Vertragsstaaten nach Treu und Glauben gehalten, jedes Verhalten und jede Auslegung zu unterlassen, mittels welcher sie ihre vertraglichen Pflichten umgehen oder den Vertrag seines Ziels und Zwecks entleeren würden (Urteile 2C\_209/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 3.1.2; 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 5.3.2; je mit Hinweisen; **BGE 144 II 130** E. 8.2.1 S. 139; 143 II 202 E. 6.3.1 S. 208; **142 II 161** E. 2.1.3 S. 167).

**3.4.** Der Informationsaustausch ist zwar laut Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL nicht durch Art. 1 und Art. 2 DBA CH-NL eingeschränkt. Damit wird jedoch einerseits zum Ausdruck gebracht, dass dieser sich auch auf andere Steuerarten als die Einkommenssteuern bzw. die von Art. 2 DBA CH-NL erfassten Steuern, beispielsweise auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern oder die Mehrwertsteuer, beziehen kann. Andererseits folgt daraus, dass nicht nur die gemäss Art. 1 DBA CH-NL in einem Vertragsstaat, sondern auch in einem Drittstaat ansässige Personen vom Informationsaustausch erfasst werden können (DANIEL HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015 [Kommentar Internationales Steuerrecht], N. 118 und 122 zu Art. 26 OECD-MA). Dass der Wortlaut "Steuern jeder Art und Bezeichnung" in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL auch Bussen umfasst, lässt sich somit nicht daraus ableiten. Ausserdem zeigt die Verwendung des Begriffs "Steuern" in Art. 2 DBA CH-NL, dass damit nur die Abgabe an sich gemeint ist, nicht aber eine Sanktion bzw. Busse.

**3.5.** Die Beschwerdeführerin beruft sich in diesem Zusammenhang auch auf das Amtshilfeübereinkommen. Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. c desselben "bedeutet der Ausdruck «Steuerforderung» jeden Steuerbetrag, die darauf entfallenden Zinsen sowie die damit zusammenhängenden Geldbussen und Vollstreckungskosten, die geschuldet werden und noch nicht gezahlt worden sind." Das DBA CH-NL und das Amtshilfeübereinkommen können allerdings nicht gleichzeitig Anwendung finden, sondern der ersuchende Staat muss sich jeweils entscheiden, auf welche Rechtsgrundlage er sein Amtshilfegesuch abstützt. In der Folge gilt ausschliesslich die bezeichnete Rechtsgrundlage (Botschaft zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff., 5596; OECD, Explanatory Report of the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol, abrufbar unter <<https://www.oecd.org/cpt/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters-htm>>, besucht am 9. Juni 2020 [Explanatory Report MCAA], Rz. 267). Wenn der BD sich wie vorliegend auf ein konkretes DBA bzw. das DBA CH-NL abstützt, gilt deshalb ausschliesslich dieses. Eine Berufung auf das Amtshilfeübereinkommen ist demnach vorliegend nicht statthaft.

**3.6.** Jedoch fragt es sich, ob nicht der Wortlaut (von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL), wonach Informationen ausgetauscht werden können, welche "zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend [...] erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind", den Informationsaustausch ausschliesslich zwecks Bussenerhebung ermöglicht. In den drei verbindlichen Sprachfassungen (niederländisch/englisch/französisch; vgl. DBA CH-NL, letzter Absatz vor Unterschriften) lautet die wesentliche Textpassage: "wisselen de inlichtingen uit die naar verwachting van belang zijn voor het uitvoeren van de bepalingen van dit verdrag of voor de administratie of de tenuitvoerlegging van de nationale wetgeving met betrekking tot belastingen" ("tauschen die Informationen aus, von denen zu erwarten ist, dass sie für die Durchführung dieses Übereinkommens oder für die Verwaltung oder Durchsetzung innerstaatlicher Rechtsvorschriften in Bezug auf Steuern"; übersetzt mittels <https://www.deepl.com>, besucht am 8. September 2020); "shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes"; "échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts".

### 3.7.

**3.7.1.** Die Frage, ob Steueramtshilfe *ausschliesslich* zwecks Durchführung eines Strafverfahrens zulässig ist, wird von der Lehre kontrovers beantwortet (Bejahend DANIEL HOLENSTEIN, Kommentar Internationales Steuerrecht, N. 267 zu Art. 26 OECD-MA; Derselbe verneinend, allerdings unter Berufung auf das vorliegend angefochtene Urteil, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020 [Kommentar Amtshilfe], § 24 Rz. 28; bejahend ANDREA OPEL, Kommentar Amtshilfe, § 3 Rz. 99; im Ergebnis bejahend RENE MATTEOTTI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem ersten Halbjahr 2018, ASA 87 S. 380 f.; verneinend ALEXANDER M. GLUTZ, Beschwerde ans Bundesgericht gegen Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen (Art. 84 BGG) - Die materielle Abgrenzung von Amts- und Rechtshilfe am aktuellen Beispiel der strafprozessual unzulässigen amerikanischen "fishing expeditions" ("Gruppenanfragen"), ASA 80 S. 742 f.; ebenfalls verneinend ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, Basler Studien zur Rechtswissenschaft, Band 127, 2017, S. 25 ff.). Der OECD-Kommentar zum OECD-MA, welcher regelmässig zur Auslegung schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen herangezogen wird (vgl. **BGE 143 II 202** E. 6.3.4 S. 209 f.; **142 II 161** E. 2.1.1 S. 165), ist zuwenig differenziert bzw. enthält keine Antwort (vgl. Model Tax Convention on Income and on Capital, Full Version, 22 July 2010, Volume I and II, OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing, 2012, C (26) -2, Ziff. 5, abrufbar unter [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010\\_9789264175181-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en), besucht am 28. Juni 2019).

**3.7.2.** Der Wortlaut der drei verbindlichen Sprachfassungen stimmt im wesentlichen Punkt überein, nämlich indem auch Informationen, welche zur *Durchsetzung* des innerstaatlichen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sind, ausgetauscht werden sollen (Angesichts der Formulierung "l'administration ou l'application" im französischen Abkommenstext ist unter "l'application" mehr als die blossе Anwendung, nämlich die Durchsetzung der Vorschriften zu verstehen). Der Begriff "Steuer" beinhaltet nicht eine Steuerbusse (E. 3.4. oben), aber die Formulierung "Durchsetzung des [der] innerstaatlichen Rechts [Rechtsvorschriften] betreffend [...] Steuern" umfasst von seiner gewöhnlichen Bedeutung her nicht bloss die Steuerveranlagung, sondern auch die steuerrechtliche Sanktionierung. Ausserdem können Informationen alternativ zur Anwendung "oder" Durchsetzung des Steuerrechts ausgetauscht werden. Demnach können auch Informationen, welche ausschliesslich der steuerrechtlichen Sanktionierung dienen, übermittelt werden. In diesem Sinne umfasst die internationale Steueramtshilfe vorliegend materiell auch den Strafverfolgungsbereich (vgl. ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 124). Wenn der materielle Anwendungsbereich der Steueramtshilfe auch die steuerrechtliche Sanktionierung umfasst, kann es aber nicht darauf ankommen, ob die Information in jedem Fall der Steuerveranlagung und daneben auch noch der Steuersanktion dient oder ob die Information ausschliesslich für die Steuersanktion relevant ist. Beides dient der Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts. Dies steht auch im Einklang mit dem Sinn und Zweck der internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Der entsprechende Informationsaustausch dient zwar vorwiegend der korrekten Steuerveranlagung, aber damit ebenso der Vermeidung und Sanktionierung von Steuerdelinquenz. Unter diesen Vorzeichen wäre es mit dem Ziel einer wirksamen Steueramtshilfe unvereinbar, die Erhebung und Übermittlung von Informationen nur deshalb zu verweigern, weil die Steuerveranlagung bereits abgeschlossen ist und die Information ausschliesslich der Steuersanktion wegen einer ungenügenden Steuerdeklaration dient. Eine solche Abgrenzung wäre künstlich. Konsequenterweise muss demnach auch ein Amtshilfegesuch, welches ausschliesslich der Informationsbeschaffung im Hinblick auf eine steuerrechtliche Sanktionierung (der im Amtshilfegesuch avisierten Steuerpflichtigen; dazu E. 3.7.4) dient, zulässig sein. Dies führt auch nicht zu einer Umgehung der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen,

welche, soweit es um Steuerdelikte geht, nur bei Vorliegen zumindest eines Abgabebetrages geleistet werden darf (Art. 3 Abs. 3 Bundesgesetz über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 [IRSG; SR 351.1]). Grundsätzlich hat der ausländische Staat die Wahl, ob er den Amtshilfe- oder den Rechtshilfeweg beschreiten will, wobei die zuständigen Behörden bzw. Justizorgane zu prüfen haben, ob die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt sind (**BGE 137 II 128 E. 2.3.1 f. S. 134 f.**). Gemäss teleologischer Auslegung ist Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL demnach so zu verstehen, dass er auch die Stellung eines Amtshilfesuchts, welches ausschliesslich der Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts im Sinne der steuerrechtlichen Sanktionierung dient, erlaubt.

**3.7.3.** Auch wenn die ersuchte und zu übermittelnde Information lediglich der steuerrechtlichen Sanktionierung dient, muss sie für diesen Zweck voraussichtlich erheblich sein. Diesbezüglich gelten dieselben Rahmenbedingungen, welche rechtsprechungsgemäss bezüglich Informationen zur Unterstützung der ausländischen Steuerveranlagung zur Anwendung gelangen. Demzufolge ist die voraussichtliche Erheblichkeit erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Die Rolle der ersuchten Behörde ist diesbezüglich beschränkt - die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit kommt primär der ersuchenden Behörde zu. Die ersuchte Behörde muss insbesondere nur überprüfen, ob die verlangten Informationen einen Bezug zum im Gesuch dargestellten Sachverhalt haben. Von der Amtshilfe ausgeschlossen werden dürfen nur Informationen, welche mit Sicherheit nicht erheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit als wenig wahrscheinlich erscheint (**BGE 144 II 206 E. 4.3 S. 214 f.**; **143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.**; **142 II 161 E. 2.1.1** und **2.1.2 S. 165 f.**; **141 II 436 E. 4.4.3** und **4.5 S. 444 ff.**). Das Amtshilfesuch muss zudem nicht lückenlos und widerspruchsfrei sein, denn das Ersuchen bringt es naturgemäss mit sich, dass gewisse Punkte noch im Dunkeln sind, welche die verlangten Informationen klären sollen (**BGE 142 II 161 E. 2.1.1 in fine S. 166**). Insgesamt geht es auch hier darum, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, "fishing expeditions" zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (vgl. Ziff. XVI [zu Art. 26] lit. c Protokoll zum DBA CH-NL).

Die vorgenannten Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, denn der vom BD in seinem Amtshilfesuch dargelegte Sachverhalt bezieht sich auf die Überprüfung einer sogenannt freiwilligen Nachmeldung nicht deklarerter ausländischer Bankkonten und die damit verbundene steuerrechtliche Sanktion. Der Zusammenhang mit der ersuchten Information, welche ermöglichen soll, zu überprüfen, ob eine solche Nachmeldung vorliegt, ist gegeben.

**3.7.4.** Die ersuchten Informationen sind demnach, unter Vorbehalt der Prüfung bezüglich Subsidiaritätsprinzip (dazu nachfolgend E.4), zu übermitteln. Bezüglich der Verwendung der Information hat der BD allerdings das Spezialitätsprinzip einzuhalten. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem geheim zu halten wie nach innerstaatlichem Recht und "dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. [...]" Im Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 hat das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung bekräftigt, wonach das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension aufweist. Informationen dürfen demnach nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss dem DBA CH-NL - was steuerrechtliche Sanktionen einschliesst - sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden. Gegenüber Dritten ist die (sekundäre) Verwendung der amtshilfeweise übermittelten Informationen (unter Vorbehalt der in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL erwähnten Voraussetzungen für eine Verwendung zu *anderen Zwecken*) ausgeschlossen (Urteile 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.1-3.5; 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.3.3; 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5.2.1; zur sachlichen Dimension vgl. Urteil 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.2 und 7.5, zur Publikation vorgesehen). Die ESTV ist deshalb anzuweisen, den BD darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL in Verfahren betreffend die steuerpflichtigen Personen bzw. die Beschwerdegegner verwendet werden dürfen.

#### 4.

**4.1.** Die Beschwerdegegner machen in ihrer Vernehmlassung geltend, sie hätten im vorinstanzlichen Verfahren die fehlende Ausschöpfung des innerstaatlichen Steuerverfahrens durch den BD gerügt. Diese Rüge sei von der Vorinstanz nicht materiell behandelt worden. Im Falle der Gutheissung der Beschwerde in

Bezug auf die aufgeworfene Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung müsse die Sache deshalb zur materiellen Prüfung dieser Rüge an die Vorinstanz zurückgewiesen werden.

**4.2.** Es trifft zu, dass die Beschwerdegegner die vorgenannte Rüge im vorinstanzlichen Verfahren (als Beschwerdeführer) erhoben und begründet und die Vorinstanz diese nicht materiell geprüft hat (vgl. insbesondere Beschwerde an die Vorinstanz vom 5. Oktober 2017, Rz. 38 ff., und E. 5.5 angefochtenes Urteil). Die Beschwerdegegner haben sich zudem in der Beschwerdereplik vom 19. Januar 2018 sowie in einer weiteren Eingabe vom 29. Juni 2018 erneut zu dieser Rüge und einer diesbezüglichen Vernehmlassung der Beschwerdeführerin (dort: Beschwerdegegnerin) geäußert.

**4.3.** Konkret und im Wesentlichen haben die Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren geltend gemacht, der BD habe im niederländischen Verfahren ihnen gegenüber eine Informationsverfügung erlassen, welche jedoch angefochten worden und zum Zeitpunkt der Stellung des Amtshilfesuchs noch nicht rechtskräftig gewesen sei. Ziff. XVI lit. a des Protokolls zum DBA CH-NL verlange vom ersuchenden Staat nicht bloss die Ausschöpfung der üblichen, sondern aller verfügbaren innerstaatlichen Mittel, bevor ein Amtshilfesuch gestellt werden dürfe. Das Rechtsmittelverfahren (betreffend Informationsverfügung) müsse abgeschlossen sein. Der BD habe durch sein Vorgehen die genannte Protokollbestimmung bzw. das darin zum Ausdruck kommende Subsidiaritätsprinzip verletzt. Zur Untermauerung ihrer Rechtsauffassung haben die Beschwerdegegner (im vorinstanzlichen Verfahren: Beschwerdeführer) mit ihrer Eingabe vom 29. Juni 2018 zudem ein Urteil eines niederländischen Gerichts vorgelegt.

**4.4.** Der diese Rüge betreffende Sachverhalt ist unbestritten. Die sich stellende Rechtsfrage ist vom Bundesgericht in seinem Urteil 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 geklärt worden. Es hat diesbezüglich entschieden, inhaltlich gehe die Formulierung "Ausschöpfung aller verfügbaren Mittel" nicht über die "Ausschöpfung aller üblichen Mittel" hinaus. Selbst wenn noch keine Informationsverfügung erlassen worden sei, dürfe auf die Erklärung des BD, wonach alle üblichen Mittel ausgeschöpft seien, vertraut werden. Im Ergebnis liege deshalb keine Verletzung der genannten Protokollbestimmung bzw. des Subsidiaritätsprinzips vor und das angefochtene Urteil erweise sich als völkerrechtskonform (Urteil 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5, 5.6 und 5.7).

**4.5.** Angesichts dieser Ausgangslage ist aus prozessökonomischen Gründen von einer Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz zwecks Fortsetzung des Verfahrens und materiellem Entscheid (über die genannte Rüge) abzusehen. Eine solche Rückweisung würde zu einem prozessualen Leerlauf führen. Vielmehr hat das Bundesgericht vorliegend über die genannte Rüge materiell selbst zu entscheiden. Letztere erweist sich aus den dargelegten, im Urteil 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 angeführten Gründen als nicht stichhaltig.

**5.** Der Antrag der Beschwerdeführerin auf Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und Bestätigung ihrer Schlussverfügung vom 1. September 2017 erweist sich damit als begründet, weshalb die Beschwerde im Sinne der Erwägungen gutzuheissen ist. Das angefochtene Urteil ist demzufolge aufzuheben und die Schlussverfügung der ESTV vom 1. September 2017 zu bestätigen.

**6.** Bei diesem Verfahrensausgang tragen die Beschwerdegegner die Gerichtskosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteienschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG). Zwecks Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.** Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 17. August 2018 wird aufgehoben und die Schlussverfügung der ESTV vom 1. September 2017 wird bestätigt.

**2.** Die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdegegnern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung auferlegt.

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

**4.**

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

Lausanne, 1. Februar 2021

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Quinto