



Urteil vom 3. Mai 2022

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Alexander Misic,
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

A._____ STIFTUNG,
vertreten durch Dr. Natalie Peter,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-SE).

Sachverhalt:

A.

A.a Die Swedish Tax Agency, Unit for International Relations, Malmö, Schweden (nachfolgend: STA oder ersuchende Behörde), hat mit Schreiben vom 20. Oktober 2020 und gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.971.41; nachfolgend: DBA CH-SE) betreffend B. _____ (nachfolgend: betroffene Person) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet.

A.b Laut Aussagen der STA im besagten Amtshilfeersuchen läuft gegen die betroffene Person eine Untersuchung betreffend Einkommenssteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019. Die betroffene Person sei in Schweden unbeschränkt steuerpflichtig. Die betroffene Person sei die Tochter der verstorbenen schwedischen Staatsbürgerin C. _____. Die STA habe im Zusammenhang mit dem automatischen Informationsaustausch (nachfolgend: AIA) Informationen erhalten, die zeigen würden, dass C. _____ im Jahr 2018 «controlling person» eines Bankkontos der A. _____ Stiftung (nachfolgend: Stiftung) in der Schweiz gewesen sei. Die Stiftung habe Sitz in Liechtenstein.

C. _____ sei im Jahr 2015 verstorben. Nach dem Tod von C. _____ habe kein Wechsel der «controlling person» stattgefunden. C. _____ habe nebst einer Tochter auch noch einen Sohn gehabt. Dieser Sohn sei im Jahr 2009 verstorben und habe mehrere Kinder, die im Ausland leben würden.

Die STA besitzt laut eigenen Angaben keine Informationen über die Stiftung und deren Begünstigte. Sie sei aber im Besitz des Nachlassinventars und des Testaments von C. _____. Sie habe zudem Zugang zu einer Vereinbarung zwischen C. _____ und deren Sohn, in welcher der Sohn auf sein Erbe verzichte. Gestützt auf diese Information sei die betroffene Person die einzige Erbin von C. _____.

Weiter führt die STA aus, weder die Stiftung noch Finanzanlagen dieser Stiftung würden in den vorgenannten Dokumenten erwähnt. Ihre Untersuchungen würden darauf hinweisen, dass die betroffene Person höchstwahrscheinlich Begünstigte oder eine von mehreren Begünstigten der Stiftung sei.

Ihre Untersuchungen, so die STA weiter, umfasst auch die Kinder der betroffenen Person, welche in Schweden unbeschränkt steuerpflichtig seien. Sie ersuche um das Einverständnis, die übermittelten Informationen auch gegen die Kinder der betroffenen Person verwenden zu dürfen, falls diese Begünstigte der Stiftung seien.

Sie habe die betroffene Person kontaktiert und sich nach der Stiftung und der Tatsache, dass gemäss den ihr vorliegenden Unterlagen C._____ «controlling person» der Stiftung gewesen sei, erkundigt. Die betroffene Person habe mitgeteilt, dass sie keine Kenntnis von der Stiftung habe und ihre Mutter, C._____, die Stiftung nie erwähnt habe. Sie, die STA, benötige, um mit ihren Untersuchungen voranzukommen Informationen, die zeigen würden, weshalb C._____ als «controlling person» eingetragen gewesen sei, ob letztere zeichnungsberechtigt gewesen sei und warum diese nach ihrem Tod als «controlling person» eingetragen geblieben sei. Sie möchte zudem wissen, ob die betroffene Person oder ihre Kinder in den Bankdokumenten als begünstigte Personen erwähnt würden. Sollte eine dieser Personen begünstigt sein, würde dies Einkommenssteuern in Schweden auslösen.

A.c Die STA hat die ESTV für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019 um nachstehende Informationen ersucht:

Please provide us with the following information regarding the bank account (Nummer) in D._____ Bank AG [nachfolgend: CH-Bank]:

- 1) Documents showing that C._____ was controlling person for the bank account and on which grounds she was registered.
- 2) Why has C._____ remained registered as controlling person after her death?
- 3) Documents showing if there are other persons who have authority to sign the bank account.
- 4) Any document showing that C._____, B._____, E._____ and/or F._____ are mentioned as beneficiaries of the foundation [Stiftung].

B.

B.a Die ESTV hat am 2. November 2020 die CH-Bank gestützt auf Art. 8 i.V.m. Art. 10 des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StA-hiG, SR 651.1) ersucht, ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen sowie die im

Ausland ansässige Stiftung über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen (Art. 14 Abs. 3 StAhiG).

Die CH-Bank ist der Editionsaufforderung der ESTV nach erneuter Aufforderung der ESTV am 25. November 2020 nachgekommen. Die CH-Bank konnte die Stiftung gleichentags über das Amtshilfeverfahren informieren.

Mit E-Mail vom 30. November 2020 hat die Rechtsvertreterin ihre Mandatierung durch die Stiftung der ESTV mitgeteilt und Akteneinsicht verlangt. Die ESTV hat mit Schreiben vom 30. Dezember 2020 die Akteneinsicht gewährt und Frist zur Einreichung einer Stellungnahme innert 10 Kalendertagen nach Erhalt des Schreibens angesetzt.

B.b Innert erstreckter Frist hat die Rechtsvertreterin mit Schreiben vom 22. Januar 2021 eine Stellungnahme sowie mit E-Mail vom 4. Februar 2021 eine ergänzende Stellungnahme eingereicht. Darin machte sie geltend, dass der Gewährung der Amtshilfe nicht zuzustimmen sei.

C.

C.a Nach Abschluss des innerstaatlichen Verfahrens erliess die ESTV in Bezug auf das schwedische Amtshilfeersuchen vom 20. Oktober 2020 die Schlussverfügung. Diese datiert vom 24. Februar 2021 und wurde der Stiftung postalisch via Rechtsvertreterin zugestellt.

C.b In der besagten Schlussverfügung hiess die ESTV die Leistung von Amtshilfe gut (Ziff. 1 des Dispositivs). Der STA sollen die bei der CH-Bank edierten Informationen, in welchen auch die Stiftung erscheine, übermittelt werden. Die ESTV wies darauf hin, dass in den einschlägigen zu übermittelnden Unterlagen (T- und S-Formular) weder die betroffene Person noch E._____ noch F._____ mit Namen als Begünstigte der Stiftung erwähnt seien. Weiter hielt die ESTV fest, dass sie nicht amtshilfefähige Informationen, welche nicht ausgesondert werden könnten, geschwärzt habe (Ziff. 2 des Dispositivs). Den Antrag auf Nichteintreten bzw. Abweisung des Amtshilfeersuchens der STA vom 20. Oktober 2020 sowie den Antrag auf Schwärzungen hat die ESTV abgewiesen (Ziff. 3 des Dispositivs). Ausserdem verfügte die ESTV, sie werde die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die unter Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung genannten Informationen namentlich nur im Verfahren gegen die betroffene Person verwendet werden dürften (Ziff. 4 des Dispositivs).

D.

D.a Gegen diese Schlussverfügung der ESTV liess die Stiftung (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 29. März 2021 Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht erheben mit den folgenden Anträgen:

1. Es sei die angefochtene Schlussverfügung betreffend die betroffene Person aufzuheben und die ersuchte Amtshilfe der ESTV gegenüber der ersuchenden Behörde vollumfänglich zu verweigern.
2. Eventualiter seien der ersuchenden Behörde keine Unterlagen zu überliefern, sondern ihr sei lediglich mitzuteilen, dass die Namen von [der betroffenen Person] sowie diejenigen von E._____ und F._____ in den ersuchten Unterlagen nicht aufgeführt sind.

Weiter sei der ersuchenden Behörde mitzuteilen, dass der Name von C._____ von der CH-Bank fälschlicherweise im Rahmen des AIA gemeldet worden ist und die Bank eine entsprechende Korrektur vorgenommen hat.

3. Subeventualiter seien der ersuchenden Behörde die Unterlagen gemäss Ersuchen zu überliefern, jedoch sämtliche [in der Beschwerdeschrift einzeln aufgeführten] Namen von nicht betroffenen Personen zu schwärzen.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.

E.

Mit Vernehmlassung vom 18. Mai 2021 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die konkreten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidrelevant – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der STA gestützt auf das DBA CH-SE zugrunde, welches am 20. Oktober 2020 eingereicht wurde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG. Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-SE zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31-33 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz vom 20. Dezember (VwVG, SR 172.021) soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.2

1.2.1 Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an die STA zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Sie ist damit und als Adressatin der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist – vorbehältlich E. 1.2.2 – einzutreten.

1.2.2 Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.). Der Eventualantrag und der Subeventualantrag betreffen teilweise Drittinteressen. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Vorbehalten bleibt eine Überprüfung des Eventual- und Subeventualantrags unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (siehe dazu E. 8).

1.3 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

1.4 Die Beschwerdeinstanz nimmt jedoch nicht von sich aus zusätzliche Sachverhaltsabklärungen vor oder untersucht weitere Rechtsstandpunkte,

für die sich aus den vorgebrachten Rügen oder den Akten nicht zumindest Anhaltspunkte ergeben (BVGE 2010/64 E. 1.4.1). Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; Urteil des BVGer A-2244/2020 vom 13. Januar 2022 E. 1.6 m.w.H.).

1.5 Gelangt das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung nicht zum Ergebnis, dass sich ein rechtserheblicher Sachumstand verwirklicht hat, kommen die Beweislastregeln zur Anwendung. Gemäss der allgemeinen Beweislastregel hat, wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, diejenige Person das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Bei Beweislosigkeit ist folglich zu Ungunsten derjenigen Person zu entscheiden, welche die Beweislast trägt (vgl. BGE 144 II 332 E. 4.1.3 und 142 II 433 E. 3.4.2 m.w.H.; BVGE 2012/33 E. 6.2.2; Urteil des BVGer A-429/2021 vom 26. Januar 2022 E. 2 m.w.H.).

2.

2.1 Anlässlich der Unterzeichnung des DBA CH-SE am 7. Mai 1965 (Sachverhalt, Bst. A.a) wurde das zugehörige Protokoll vereinbart, welches integrierenden Bestandteil des DBA CH-SE bildet. Die aktuell geltende und Art. 26 des OECD-Musterabkommens entsprechende Amtshilfeklausel von Art. 27 DBA CH-SE und die dazu vereinbarte Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-SE sind seit dem 5. August 2012 in Kraft (vgl. Art. XIII des Protokolls vom 28. Februar 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [AS 2012 4155 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). Diese Bestimmungen sind auf das streitbetreffene Amtshilfeersuchen vom 20. Oktober 2020, mit welchem Informationen vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019 verlangt werden (Sachverhalt, Bst. A.c), anwendbar («Kalenderjahre [...], die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls [am 28. Februar 2011] folgenden Jahres beginnen», Art. XV Ziff. 2 Bst. d Änderungsprotokoll [AS 2012 4166 f.]; vgl. Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.1 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_716/2020 vom 18. Mai 2021]).

2.2 In Ziff. 4 Bst. c des Änderungsprotokolls sind die Angaben aufgeführt, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens zu liefern haben (Art. 6 Abs. 2 StAhiG ist aufgrund der in Ziff. 4 Bst. c des Änderungsprotokolls statuierten Regelung nicht einschlägig, soweit er strengere Anforderungen aufstellt [Art. 1 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 142 II 218 E. 3.4, BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.2 m.w.H.]).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBA CH-SE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Der Informationsaustausch ist durch die Art. 1 DBA CH-SE (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-SE (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

2.3.2 Gemäss der Rechtsprechung gelten Informationen als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts, soweit diese Informationen für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.2. m.w.H.).

2.3.3 Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je m.w.H.). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.3 m.w.H.).

2.3.4 Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112, 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinn des anwendbaren DBA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4 m.w.H.).

2.3.5 Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates zu prüfen. Es genügt, wie bereits dargelegt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse – in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates – der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.5 m.w.H.).

2.3.6 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteil des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4).

2.3.7 Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f., Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021]).

3.

3.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Dieses besagt, dass – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen in Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5, 128 II 407 E. 5.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.5 m.w.H.).

3.2 Auf ein Ersuchen ist nach Art. 7 Bst. c StAhiG nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind». Letzteres bedeutet, dass die objektiven

Tatbestandsmerkmale eines Straftatbestandes des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) erfüllt sein müssen und die Delikte unter die schweizerische Straf- bzw. Gerichtshoheit gemäss Art. 3 bis 8 StGB fallen (BGE 143 II 202 E. 8.5.6; Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 3.4 m.w.H.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist jedoch nur dann in jedem Fall von einem treuwidrigen Verhalten auszugehen, wenn ein Staat schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 143 II 224 E. 6.4; Urteile des BGer 2C_979/2021 vom 13. Dezember 2021 E. 2.2 und 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 5.1).

4.

4.1 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). In BGE 147 II 13 E. 3.1 hat das Bundesgericht dargelegt, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Ziff. 1 des Abkommens vom 2. Oktober 1996 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (AS 1999 1460; nachfolgend: aDBA [aktuelle Fassung gemäss Protokoll zur Änderung des DBA CH-US vom 23. September 2009 in Kraft getreten am 20. September 2019 {AS 2019 3145}]) (und vergleichbare Bestimmungen anderer Doppelbesteuerungsabkommen) ihren Zweck - den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten - nur erreichen könne, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt werde. Deshalb dürfe der ersuchende Staat die nach Art. 26 Ziff. 1 aDBA CH-US übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu E. 3.1 ff. sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6 des genannten Urteils; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 3.7.1). Das Gesagte gilt demnach ohne Weiteres auch für Anwendungsfälle des DBA CH-SE.

4.2 Auch das vorangehend erwähnte völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.3, 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; Urteil des BVGer A-1507/2020 vom 17. August 2021 E. 2.2.2 m.w.H.).

4.3 Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) dürfen Personendaten nicht ins Ausland bekannt gegeben werden, «wenn dadurch die Persönlichkeit der betroffenen Personen schwerwiegend gefährdet würde, namentlich, weil eine Gesetzgebung fehlt, die einen angemessenen Schutz gewährleistet». Die Bekanntgabe von Personendaten ist trotz fehlender Gesetzgebung nach Art. 6 Abs. 2 DSG unter anderem dann möglich, wenn hinreichende (insbesondere vertragliche) Garantien einen angemessenen Schutz im Ausland garantieren (Bst. a) oder wenn die betroffene Person im Einzelfall eingewilligt hat (Bst. b). Sowohl Art. 22 Abs. 5 StAhiG als auch das DSG verpflichten die ESTV, zuhanden der ersuchenden Behörde auf eine Verwendungsbeschränkung zu verweisen. Ist eine solche in der angefochtenen Schlussverfügung enthalten, verletzt die Übermittlung der Informationen Art. 6 DSG im Grunde nicht (statt vieler: BGE 147 II 13 E. 1.3.2 und E. 3; Urteil des BGer 2C_540/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.3 und E. 3.1; Urteil des BVGer A-1507/2020 vom 17. August 2021 E. 2.3).

5.

5.1 In casu ist für die STA lediglich die Steuerpflicht der betroffenen Person zu prüfen. Insofern zielen die Fragen der STA nicht auf die Beschwerdeführerin als solche ab, sondern auf die Klärung der allfälligen Steuerpflicht der betroffenen Person in ihrer Eigenschaft als vermeintliche Rechtsnachfolgerin von Vermögenswerten, an welchen die verstorbene C. _____ (via Beschwerdeführerin) gemäss den Informationen des AIA aus der Schweiz wirtschaftlich berechtigt war.

5.2 Die Beschwerdeführerin hält die Übermittlung der in der angefochtenen Schlussverfügung vom 24. Februar 2021 aufgeführten Informationen an die STA aus verschiedenen Gründen für rechtswidrig. Im Wesentlichen ist streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten ist und ob die gemäss angefochtene Schlussverfügung

zu übermittelnden Daten für die Ermittlung der Steuerpflicht der betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind.

6.

Vorab ist auf die Eintretensvoraussetzungen für das Amtshilfeersuchen der STA vom 20. Oktober 2020 einzugehen.

6.1

6.1.1 Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, dass das Amtshilfeersuchen der STA auf einem «Grundlagenirrtum» basiere und daher jeglicher Grundlage entbehre. Die STA stütze ihr Gesuch auf eine offensichtlich falsche und mittlerweile korrigierte Meldung der CH-Bank im Rahmen des AIA, womit ihre Angaben betreffend Sachverhalt widersprüchlich und fehlerhaft seien. Infolgedessen sei die ersuchte Amtshilfe vollumfänglich zu verweigern.

6.1.2 Die Vorinstanz entgegnet, dass für die Beantwortung der Frage, ob auf das Amtshilfeersuchen der STA einzutreten sei, einzig interessiere, ob das Ersuchen die formellen sowie materiellen Anforderungen gemäss Art. 27 DBA CH-SE und Ziff. 4 des Änderungsprotokolls erfülle, was hier der Fall sei. Selbst wenn tatsächlich nie eine AIA-Meldung betreffend C._____ hätte erfolgen dürfen, so sei eine solche dennoch erfolgt und Schweden hätte gestützt darauf hinreichenden Anlass gehabt zu vermuten, dass sich die verlangten Informationen im ersuchten Staat befänden. Der nachträgliche Wegfall dieser AIA-Meldung lasse das Ersuchen nicht nachträglich zur «fishing expedition» werden. Es sei grundsätzlich nicht Aufgabe der ESTV, materiell die Umstände zu untersuchen, die zur Eröffnung einer Steueruntersuchung im ersuchten Staat und des anschliessenden Amtshilfeersuchens geführt hätten.

6.2

6.2.1 Die der STA im Zusammenhang mit dem AIA übermittelten Informationen (Sachverhalt, Bst. A.b) stehen im Zusammenhang mit der Regelung von Art. 11 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 2015 über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIAG, SR 653.1), wonach bestehende Konten von Rechtsträgern (hier der Stiftung) innerhalb von zwei Jahren nach Beginn der Anwendbarkeit des AIA mit einem Partnerstaat zu überprüfen sind. Der AIA mit Schweden ist mit dem Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen

Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten per 1. Januar 2017 in Kraft getreten (SR 0.641.926.81). Die CH-Bank war daher gesetzlich verpflichtet, die Kontobeziehung mit der Stiftung bis 1. Januar 2019 abschliessend zu überprüfen.

6.2.2 Wie darlegt (E. 3.2) wird nach Art. 7 Bst. c StAhiG auf ein Amtshilfegesuch nicht eingetreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt. Dabei stellt grundsätzlich selbst die blossе Verwendung bzw. Auswertung von Daten illegaler Herkunft für ein Amtshilfegesuch für sich allein noch keinen Verstoß gegen Treu und Glauben dar. Dass die STA vorliegend für ihr Amtshilfeersuchen Daten illegaler Herkunft verwendet hat, wird weder geltend gemacht noch sind den Akten entsprechende Hinweise zu entnehmen. Somit liegt keine Treuwidrigkeit vor, und es ist unerheblich, woher die Informationen stammen. Da selbst die illegale Herkunft von Daten für ein Amtshilfeersuchen *für sich allein* nicht zu einem generellen Verwertungsverbot mit zwingendem Nichteintreten auf das Ersuchen führt, muss dies erst recht («a maiore ad minus») dann gelten, wenn wie vorliegend möglicherweise falsche, im Rahmen des AIA der STA übermittelte Informationen Basis des Amtshilfeersuchens vom 20. Oktober 2020 bilden.

6.2.3 Dementsprechend ist in casu auch irrelevant, ob die AIA-Meldung möglicherweise falsch war bzw. mittlerweile korrigiert worden ist oder nicht. Weder die ESTV noch das Bundesverwaltungsgericht haben im Zusammenhang mit Anhaltspunkten für die Steuerpflicht der betroffenen Person über solche materiellrechtliche Fragen zu befinden (vgl. Urteil des BGer 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.5).

6.3 Für die Beantwortung der Frage, ob auf das Amtshilfeersuchen der schwedischen Behörde einzutreten ist, ist also entscheidend, ob das Ersuchen die Anforderungen gemäss Art. 27 DBA CH-SE und Ziff. 4 Bst. c des Protokolls erfüllt oder nicht (E. 2.2). Das begründete Amtshilfeersuchen vom 20. Oktober 2020 (Sachverhalt, Bst. A.c) genügt diesen Erfordernissen ohne Weiteres, weshalb keine «fishing expedition» vorliegt (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.7). Somit steht *allein* die Tatsache einer möglicherweise falsche AIA-Meldung dem Eintreten auf das Amtshilfeersuchen vorliegend nicht entgegen. Zum notwendigen Wahrheitsgehalt der im Rahmen des AIA übermittelten Informationen siehe E. 7.2.

7.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin im vorliegenden Amtshilfeverfahren auskunftspflichtig ist und ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind für die Steuerpflicht der betroffenen Person in Schweden.

7.1

7.1.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass sich der persönliche Anwendungsbereich der Amtshilfe auf Personen erstrecke, die entweder im ersuchenden Staat ansässig oder unbeschränkt oder zumindest potentiell steuerpflichtig seien. Informationen über juristische Personen könnten von einem Amtshilfeersuchen nur dann erfasst sein, wenn diese vermutungsweise vom Steuerpflichtigen beherrscht würden. Vorliegend könne ohne grossen Aufwand nachgewiesen werden, dass die betroffene Person die Beschwerdeführerin nicht beherrsche, weshalb der persönliche Anwendungsbereich der Amtshilfe gar nicht eröffnet werden dürfe.

7.1.2 Die Vorinstanz entgegnet, dass mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen die zuständige schwedische Behörde herausfinden wolle, in welcher Beziehung die betroffene Person zur Beschwerdeführerin stehe und ob sich aus dieser eine allfällige Steuerpflicht ableiten lasse. Dem Ersuchen liege damit die Vermutung zu Grunde, dass die Beschwerdeführerin von der betroffenen Person beherrscht werde bzw. die betroffene Person Begünstigte der Beschwerdeführerin sei. Selbst wenn «ohne grossen Aufwand» nachgewiesen werden könnte, dass diese Vermutung nicht zutreffen sollte, so sei dennoch auf das Ersuchen einzutreten, sei es doch Sinn und Zweck der Amtshilfe, dem ersuchenden Staat Informationen erhältlich zu machen, welche ihm ermöglichen würden, selber festzustellen, ob seine Vermutungen zuträfen oder nicht.

7.2 Die «materiellen Anforderungen» (E. 6.1.2) an das Amtshilfeersuchen betreffen die Frage nach der Verbindlichkeit des vom ersuchenden Staat dargelegten Sachverhalts, welcher nur unter qualifizierten Umständen anzuzweifeln ist (E. 3.1). Konkret geht es um die Frage, ob die ersuchende Behörde davon ausgehen durfte, dass C. _____ für den ersuchten Zeitraum als «controlling person» des Kontos der Beschwerdeführerin bei der CH-Bank zu betrachten war.

7.2.1 Die Beschwerdeführerin führt dazu aus, dass, wenn die STA um ein Dokument ersuche, welches aufzeige, dass C. _____ im Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019 «controlling person» gewesen sei,

ein solches aufgrund dessen Nichtvorhandensein nicht ausgehändigt werden könne. Ein solches Dokument existiere schlicht nicht.

7.2.2 Für die Vorinstanz ist demgegenüber klar, dass ein T-Formular bestehe, welches C._____ als «controlling person» ausweise und keinen Vermerk der CH-Bank trage, ersetzt worden zu sein. Damit habe das Dokument nicht nur Geltung im ersuchten Zeitraum gehabt, sondern sei auch voraussichtlich erheblich und geeignet, die Steuersituation der betroffenen Person in Schweden zu klären, weshalb es zu übermitteln sei.

7.3

7.3.1 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist vorliegend nicht die Frage relevant, ob die Beschwerdeführerin selber vom «persönlichen Geltungs- bzw. Anwendungsbereich des DBA CH-SE» umfasst ist. Entscheidend ist vielmehr, ob die ersuchten Informationen betreffend die Beschwerdeführerin als (materiell) betroffene Drittperson vorliegend voraussichtlich erheblich sind. Wie dargelegt ist der Informationsaustausch insbesondere nicht durch den persönlichen Geltungsbereich eingeschränkt (E. 2.3.1). Das bedeutet, dass die Schweiz auch Informationen über Dritte übermitteln kann, und dies unabhängig deren Ansässigkeitsorts, solange diese Informationen voraussichtlich erheblich sind für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person im ersuchenden Staat.

7.3.2 In diesem Zusammenhang könnte sich sodann die Frage stellen, ob diese Information in einem rein innerstaatlichen Verfahren erhältlich wären. Denn nach Art. 27 Abs. 3 Bst. b DBA CH-SE besteht für einen Vertragsstaat keine Verpflichtung, Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (vgl. Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.4; vgl. auch den Kommentar der OECD, Komitee für Finanzfragen, zum OECD-MA, Art. 26 Rz. 15, auf den bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen neben dem Text des Abkommens ebenfalls abzustellen ist [BGE 142 II 161 E. 2.1]; vgl. auch Urteil des BVerfG Urteil des BVerfG A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 3.2 [teilweise bestätigt durch Urteil des BVerfG 2C_1053/2018 vom 22. Juli 2019]). Die Unterscheidung des internen Rechts in Bezug auf die zulässigen Untersuchungsmassnahmen knüpfen indes lediglich an der Situation der auskunftserteilenden Person an (Urteil des BVerfG 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 4.3).

7.3.3 Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist wie erwähnt (E. 2.3.6) voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären. Dies ist namentlich bei Informationen über eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft der Fall (BGE 142 II 69 E. 3.1). Dabei ist im Kontext mit Amtshilfeersuchen das Verb «beherrschen» bzw. «gehalten von» («held by») nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung in einem weiten Sinn zu verstehen. Von einem Amtshilfeersuchen umfasst sind daher nicht nur direkt gehaltene Bankkonten, d.h. Bankkonten, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person für den relevanten ersuchten Zeitraum war oder ist, sondern auch indirekt gehaltene Konten, mithin namentlich eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung oder Zeichnungsberechtigung der betroffenen Person an einem Bankkonto (BGE 147 II 116 E. 5.3.2 f.; Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff.; Urteil des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.1.2). Informationen über juristische Personen wie Stiftungen können somit von einem Amtshilfeersuchen erfasst sein, wenn diese vermutungsweise vom Steuerpflichtigen – hier von der betroffenen Person im vorgenannten Sinn – beherrscht werden (vgl. ANDREA OPEL, in: Zweifel/Beusch/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Amtshilfe, 2020, N 106 zu § 3).

7.4

Im Folgenden sind die in E. 7.3.2 und 7.3.3 dargelegten Grundsätze auf das vorliegende Verfahren anzuwenden.

7.4.1 Die Ansprüche an die Bejahung der Vermutung der Beherrschung dürfen jedoch nicht überspannt werden, zumal die ESTV kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen hat (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.6). Daher sind vorliegend die aktenkundigen Beweismittel auf Plausibilität und offensichtliche Widersprüche hin zu prüfen.

7.4.2 Als Beweismittel (vgl. auch E. 1.4) dienen u.a. Urkunden (Art. 12 Bst. a VwVG). Das T-Formular gilt wie die Formulare A, K, S, I und R aufgrund der erhöhten Beweiskraft gegenüber den Behörden als Urkunde im Sinne von Art. 110 Abs. 4 StGB (vgl. KATHRIN HEIM/TAMARA WETTSTEIN, in: VSB 2020, Praxiskommentar zur Vereinbarung über die Standesregeln zur Sorgfaltspflicht der Banken, 4. Aufl., 2019, N 39 zu Art. 41 Trusts; vgl. zur Urkundenqualität u.a. des A-Formulars BGE 139 II 404 E. 9.9.2 sowie von Bescheinigungen Dritter a.a.O. E. 9.9.3).

7.4.3 Die Stiftung wurde im Jahre 2005 von G._____, geboren (Jahr), verstorben (Jahr), mit Wohnsitz (Land) errichtet. Es handelt sich um eine diskretionär ausgestaltete Stiftung mit einem Kreis von Begünstigten, nämlich den Familienmitgliedern des Stifters (T-Formular der CH-Bank vom 11. Mai 2009 [Akten der Vorinstanz, Nr. 17.11, S. 4 f.], T-Formular der CH-Bank vom 6. Februar 2014 [a.a.O., S. 6 f.]).

7.4.4 Das von der CH-Bank am 25. November 2020 (Sachverhalt, Bst. B.a) u.a. edierte T-Formular vom 6. Februar 2014, welches C._____, die Mutter des Stifters, als «likely to become beneficiaries» ausweist, trägt keinen Vermerk, wonach es mit dem neuen T-Formular vom 14. November 2014 (Beschwerdebeilage 10) ersetzt worden wäre. Einen solchen trägt nur die von der Beschwerdeführerin eingereichte Fassung des T-Formulars der CH-Bank vom 6. Februar 2014 (Beschwerdebeilage 6). Der dortige Vermerk («ersetzt 14.11.14») und die diagonale Durchstreichung der ersten Seite des Formulars sind jedoch offensichtlich frei von Hand angebracht und nicht unterzeichnet worden. Somit lässt sich mit diesem handschriftlich ergänzten Dokument nicht beweisen, dass es ersetzt wurde.

7.4.5 Im Weiteren ist ohnehin unklar, ob das neue T-Formular vom 14. November 2014 bei der CH-Bank jemals eingetroffen ist. Sogar die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass die CH-Bank laut ihren eigenen Angaben ein solches Dokument nie erhalten hat (Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 22. Januar 2021, S. 2; Sachverhalt, Bst. B.b). Überdies zeigt das Schreiben der CH-Bank an die Beschwerdeführer vom 13. November 2014 (Beschwerdebeilage 9) lediglich, dass um Rücksendung eines neuen ausgefüllten und unterschriebenen T-Formulars gebeten wurde. Auch dieses Schreiben vom 13. November 2014 lässt somit nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit den Schluss zu, dass das T-Formular vom 6. Februar 2014 tatsächlich ausgewechselt worden ist, was im Übrigen an der Amtshilfe nichts ändern würde (E. 8.2.2). Auch die von der Beschwerdeführerin erwähnte Verzichtserklärung von C._____, ab 1. Januar 2015 nicht mehr Begünstigte der Beschwerdeführerin sein zu wollen, fehlt in den von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen (Beschwerde, S. 11 f., Rz. 20).

7.4.6 Erst das S-Formular vom 10. Juni 2016 zeigt, dass an diesem Datum die Söhne des Stifters als Begünstigte gemeldet worden sind (Beschwerdebeilagen 12 f.). Auch auf dem zur Übermittlung an die STA vorgesehenen S-Formular der CH-Bank vom 24. Juni 2019 sind wie bisher die beiden

Söhne des verstorbenen Stifters als Ermessensbegünstigte aufgeführt (angefochtene Schlussverfügung, Dispositiv Ziff. 2.4 mit Verweis auf «enclosure 2»). Dieses S-Formular weist insofern einen Zusammenhang zum Amtshilfeersuchen der STA auf, als dass es eine Überprüfung durch die schwedischen Behörden zulässt, ob die betroffene Person Begünstigte der Beschwerdeführerin ist oder nicht. Der Name der betroffenen Person muss nicht zwingend in Unterlagen auftauchen, damit diese als voraussichtlich erheblich gelten könnten (vgl. Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.5 betreffend Namen von Mitarbeitenden; BGE 142 II 161 E. 4.6.2 betreffend Namen von an Banktransaktionen beteiligten Dritten). Sowohl die im T- wie auch im S-Formular aufgeführten Personen stehen in einem Verwandtschaftsverhältnis zur betroffenen Person. C. _____ wird zudem sogar namentlich in den Sachverhaltsbeschreibungen der schwedischen Behörde erwähnt. Ihre Nähe zur betroffenen Person (insbesondere auch als deren Mutter) und zum untersuchten Sachverhalt ist damit als gegeben zu erachten, sie taucht nicht zufällig in den Unterlagen der CH-Bank auf. Vor diesem Hintergrund sind das T- und das S-Formular als voraussichtlich erheblich anzusehen.

7.4.7 Es ist im Lichte der vorstehenden Erwägungen nicht rechtsgenügend erstellt (E. 1.5), dass das T-Formular vom 6. Februar 2014 noch vor dem Jahr 2015 durch ein neues ersetzt worden ist und damit keine Geltung mehr hatte. Somit durften die STA sowie die Vorinstanz davon ausgehen, dass ein T-Formular besteht, welches C. _____ im ersuchten Zeitraum (1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2019) bis zu ihrem Ableben im Februar 2015 (zum Todesdatum Beschwerdebeilage 27) als «controlling person» ausweist. Damit ist vorliegend nicht zu beanstanden, dass die STA infolge Ablebens von C. _____ die betroffene Person als (neue) «controlling person» erachtet.

7.5 Nach dem Gesagten besteht vorliegend ein sachlicher Konnex zwischen der betroffenen Person, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geltend gemacht wird, und den die Beschwerdeführerin betreffenden Informationen. Infolgedessen und weil nach dem Gesagten (E. 7.3.3) auch Informationen über lediglich indirekt, d.h. hier über die Beschwerdeführerin gehaltene Bankkonten vom Amtshilfeersuchen umfasst und vorliegend voraussichtlich erheblich sind, erweist sich die dem Ersuchen entsprechende Übermittlung von Informationen als rechters. Im Weiteren sind das T-Formular vom 6. Februar 2014 und das S-Formular vom 24. Juni 2019 ebenfalls voraussichtlich erheblich bzw. geeignet, die Steuersituation der betroffenen Person in Schweden zu klären. Das T- und das S-Formular

sind daher der STA zu übermitteln (s. dazu auch sogleich E. 8). Der Hauptantrag auf vollumfängliche Verweigerung der Amtshilfe ist abzuweisen.

8.

Im Folgenden sind der Eventual- und der Subeventualantrag – soweit darauf überhaupt einzutreten ist (E. 1.2.2) – lediglich im Lichte der voraussichtlichen Erheblichkeit zu prüfen.

8.1

8.1.1 Die Beschwerdeführerin begründet ihren Eventualantrag damit, dass die zu übermittelnden Unterlagen keine Namen oder Angaben der betroffenen Person oder ihrer Töchter (E. _____ und F. _____) enthalten würden. Es gehe nicht an, dass Informationen zu Strukturen übermittelt werden, die mit der betroffenen Person nichts zu tun hätten, nur um den Negativbeweis zu führen.

8.1.2 Laut Vorinstanz ist es eine Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit, ob Unterlagen zu übermitteln sind oder lediglich eine Mitteilung zu erfolgen hat, dass die betroffenen Personen nicht in diesen auftauchen. Die ESTV erachte die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen nach wie vor als voraussichtlich erheblich, um die Steuersituation der betroffenen Person zu klären, wobei der abschliessende Entscheid über die Erheblichkeit der ersuchten Informationen der schwedischen Behörde zustehe.

8.2

8.2.1 Die Rechtsvertreterin ist gemäss Vollmacht vom 30. Oktober 2020 (Beschwerdebeilage 1) von der Beschwerdeführerin (Stiftung) – und nur von ihr – mandatiert. Somit vertritt die Rechtsvertreterin nicht die Interessen der Söhne des Errichters der Stiftung, welche im S-Formular vom 24. Juni 2019 erscheinen, ebenso wenig diejenigen von C. _____ bzw. jene der betroffenen Person als deren mutmassliche Erbin. Bei beiden Teilen des Eventualantrags handelt es sich demnach zumindest teilweise um die Geltendmachung von Drittinteressen, wozu die Beschwerdeführerin nicht legitimiert ist (E. 1.2.2). Zwar liegt die Vertraulichkeit der stiftungsinternen Strukturen durchaus im Interesse der Beschwerdeführerin. Entscheidend ist jedoch, dass sich die zu übermittelnden Unterlagen als voraussichtlich erheblich erweisen, was sich aus dem bereits Gesagten sowie aus dem Nachfolgenden ergibt.

8.2.2 Das Erfordernis, negative Tatsachen festzustellen, d.h. einen Negativbeweis zu erbringen, ist nicht grundsätzlich unzulässig, wobei sich der

Nachweis einer negativen Tatsache auch e contrario aus bewiesenen positiven Tatsachen ergeben kann (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.4). In casu legt die STA Wert auf die Information, ob die Kinder der betroffenen Person Begünstigte der Stiftung sind. Hierzu ersucht sie explizit um Dokumente («any documents»; Sachverhalt, Bst. A.c). Ohne Übermittlung der entsprechenden, bereits voraussichtlich erheblich qualifizierten S- und T-Formulare (E. 7.4.6) bzw. mit der Zurückhaltung dieser Beweismittel (E. 7.4.2) würde der STA die Gelegenheit genommen, die Unterlagen selber zu würdigen und den Hinweis in der angefochtenen Schlussverfügung vom 24. Februar 2021, wonach die Kinder keine Begünstigten der Stiftung sind (Ziff. 2.4), zu verifizieren. Dass die im Jahr 2015 verstorbene C._____ im Jahr 2018 nicht mehr wirtschaftlich Berechtigte der Beschwerdeführerin gewesen ist, ändert nichts daran, dass sie es wie dargelegt (E. 7.4.7) im Jahr 2015 bis zu ihrem Ableben im Februar 2015 gemäss Bankdokumentation war. Der Hinweis auf die allfällige Fehlerhaftigkeit der AIA-Meldung für das Jahr 2018 würde damit keinen Beitrag zur Klärung der Fragen der schwedischen Behörde leisten. Damit ist der Eventualantrag vollumfänglich abzuweisen, soweit auf diesen einzutreten ist.

8.3

8.3.1 Soweit die Beschwerdeführerin subeventualiter die Schwärzung der Namen des Stifters [G._____], der beiden Ermessensbegünstigten Söhne [H._____ und I._____] auf dem S-Formular [«enclosure 2»] sowie des Namens von C._____ auf dem T-Formular [«enclosure 1»]; Beschwerde, S. 4) beantragt, handelt es sich um die Geltendmachung von Drittinteressen, wozu die Beschwerdeführerin nicht legitimiert ist, was insoweit Nichteintreten zur Folge hat (E. 1.2.2). Abgesehen davon ist das Bundesverwaltungsgericht für den vorliegenden Fall zum Schluss gekommen, dass sowohl das T- als auch das S-Formular voraussichtlich erheblich sind, weshalb die Vorinstanz die besagten Formulare an die STA zu übermitteln hat (E. 7.4.6).

8.3.2 Auch für die von der Beschwerdeführerin – wozu sie mangels Geltendmachung von Drittinteressen hingegen grundsätzlich legitimiert ist – beantragten Schwärzung der Namen auf dem Dokument betreffend Unterschriftsberechtigung (Schlussverfügung vom 24. Februar 2021, Ziff. 2.3 mit Verweis auf «enclosure 3») besteht kein Anlass. Die STA ersucht ausdrücklich um Übermittlung von Dokumenten, aus denen alle im Laufe des ersuchten Zeitraums unterschriftsberechtigten Personen des Bankkontos hervorgehen (Sachverhalt; Bst. A.c). Die gemäss Antrag der Beschwerde-

führerin zu schwärzenden, für die «J. _____ Treuhandanstalt» zeichnungsberechtigten Personen sind im Übrigen (auch) für die Beschwerdeführerin und damit für ihr Konto bei der CH-Bank zeichnungsberechtigt («enclosure 3», Formular «authorized signatures» vom 17. Dezember 2018 und Unterschriftenverzeichnis der «J. _____ Treuhandanstalt» vom 26. März 2019), ansonsten die CH-Bank diese explizit erfragten Unterlagen nicht ediert hätte (Sachverhalt, Bst. B.a). Diese für die Stiftung zeichnungs-berechtigte Personen erscheinen offenkundig nicht «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen, sondern aufgrund einer gewissen, vom ersuchenden Staat steuerrechtlich zu beurteilenden Nähe zur Beschwerdeführerin (E. 2.3.7). Rechtsprechungsgemäss können denn auch Transaktionen und Zeichnungsberechtigungen der ersuchenden Behörde einen Hinweis auf die steuerrechtlich relevante Situation einer betroffenen Person geben und sind daher als voraussichtlich erhebliche Informationen (siehe dazu E. 2.3.3) grundsätzlich zu übermitteln (BGE 144 II 29 E. 4.2.4 m.w.H.; Urteil des BVGer A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.4.6 m.w.H.).

8.4

8.4.1 Im Übrigen sind die in den zu übermittelnden Unterlagen namentlich erwähnten Personen durch das geltende Spezialitätsprinzip vor einer nachteiligen Verwendung ihrer Daten geschützt (E. 3.2.6). Daher reicht der blosser Umstand, dass ihre Namen in den zur Übermittlung bestimmten Unterlagen genannt werden, nicht aus, um ein schutzwürdiges Interesse zu begründen. Sie müssen sich auf andere – vorliegend nicht ersichtliche – Umstände berufen können, z.B. auf das Bestehen einer konkreten Gefahr, dass der ersuchende Staat den Grundsatz der Spezialität nicht beachtet (vgl. Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.1).

8.4.2 Die Vorinstanz sieht schliesslich in der angefochtenen Schlussverfügung vom 24. Februar 2021 in Ziff. 4 des Dispositivs vor, die STA anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung zu informieren. Ziff. 4 des Dispositivs genügt den entsprechenden gesetzlichen und staatsvertraglichen Vorgaben (E. 4.3).

8.5 Somit sind das T-Formular («enclosure 1»), das S-Formular («enclosure 2»), sowie die Unterschriftsberechtigungen («enclosure 3») nicht über die von der Vorinstanz vorgenommenen Schwärzungen unkenntlich zu machen.

9.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen der STA vom 20. Oktober 2020 eingetreten ist. Die im Dispositiv der Schlussverfügung der Vorinstanz vom 24. Februar 2021 aufgeführten Informationen («enclosure 1–2») erweisen sich allesamt als voraussichtlich erheblich, um die Steuerpflicht der betroffenen Person in Schweden zu beurteilen, und sind der STA zu übermitteln. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

11.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5`000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Keita Mutombo

Kaspar Gerber

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: