Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 616/2018

Urteil vom 9. Juli 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte
1. A._____ GmbH,
2. B._____ AG,
Beschwerdeführerinnen,
beide vertreten durch Advokat Dr. Philipp Ziegler,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch
in Steuersachen SEI.

Gegenstand
Amtshilfe DBA (CH-NL),

Beschwerde gegen das Urteil
des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 29. Juni 2018 (A-5741/2017, A-5742/2017).

Sachverhalt:

A.
Mit Gesuch vom 13. Mai 2016 ersuchte der Belastingdienst der Niederlande (nachfolgend: ersuchende Behörde) die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Beschwerdegegnerin) um Amtshilfe. Das Ersuchen bezeichnet A._____ GmbH als "beteiligte (Rechts) Person in der Schweiz" und C._____, wohnhaft in U._____, sowie die in V._____ domizilierten Gesellschaften D._____ und E._____ als "Beteiligte (Rechts) Person[en] in den Niederlanden". Als "andere beteiligte (Rechts) personen" werden F._____ Ltd mit Domizil in W._____, G._____ Ltd mit Domizil in X._____ und H._____, wohnhaft in Y._____, Grossbritannien, aufgeführt. Als vom Gesuch betroffene Steuerarten nennt die ersuchende Behörde die Einkommenssteuer und die Körperschaftsteuer für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015.
Hintergrund des Ersuchens ist laut der ersuchenden Behörde eine "Prüfung der Steuerpflichte[n]" von C._____ durch das niederländische Finanzamt. Im Rahmen dieser Prüfung untersuche das niederländische Finanzamt den Sachverhalt rund um die Sportbekleidungsmarke I._____. Der Steuerpflichtige habe diese Marke und das entsprechende Konzept erfunden. Sodann habe er im August 2000 eine "Firmierungsprüfung" bei der Handelskammer durchführen lassen, "im Januar 2003 im Auftrag der Gesellschaft F._____" den Domainnamen I._____com eintragen lassen und am 1. Juli 2005 eine internationale Werbetour veranstaltet, zu welcher eine Fernsehserie produziert worden sei.
Zwar behaupte der Steuerpflichtige, "keine Beteiligung mehr an der I._____" zu haben, doch sei dies offensichtlich unrichtig. So sei im Jahr 2008 in U._____ ein I._____-Bekleidungsgeschäft eröffnet worden. Der Mietvertrag für die Räumlichkeiten habe auf den Namen des Steuerpflichtigen gelautet. Die Miete sei seit dem Jahr 2010 unter anderem durch die A._____ GmbH bezahlt

worden.
Gemäss den Ermittlungen des niederländischen Finanzamts sei die am 3. April 2006 gegründete Gesellschaft F._____ Ltd in W._____ seit Juni 2006 Inhaberin des Markenrechts. Bis zum 8. November 2007 sei diese Gesellschaft von A._____ GmbH gehalten worden. Seit diesem Datum würden die Anteile an F._____ Ltd gemäss der ersuchenden Behörde von G._____ Ltd in X._____ gehalten.
A._____ GmbH habe sodann in den Jahren 2011 und 2012 mit niederländischen Parteien Verträge über den Verkauf von Kleidern der Marke I._____ geschlossen. Der Steuerpflichtige sei am Zustandekommen dieser Verträge beteiligt gewesen. Zudem sei A._____ GmbH in den Jahren 2008-2014 in verschiedene Rechtsverfahren in den Niederlanden involviert gewesen. Dabei sei es namentlich um eine Markenanmeldung und um ein Urheberrecht gegangen. Herr C._____ sei die Kontaktperson für den niederländischen Anwalt von A._____ GmbH gewesen.
Die ersuchende Behörde verlangt mit ihrem Ersuchen diverse Informationen rund um A._____ GmbH, ihr Verhältnis zu C._____ und die Marke I._____. Namentlich ersucht sie um:

- Übermittlung der Jahresrechnungen und Gewinnsteuererklärungen von A._____ GmbH für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015 (Frage 1 des Ersuchens),
- Bekanntgabe der Geschäftsführer, Zeichnungsberechtigten, Anteilseigner und wirtschaftlich Berechtigten (Fragen 2, 3 und 4),
- Angaben zu den Tätigkeiten von A._____ GmbH (Frage 5),
- Ein Kontoauszug zum Bankkonto auf den Namen der A._____ GmbH bei der Bank J._____ für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis 31. Dezember 2015 (Frage 6),
- Eine Kopie der Verträge, bei denen A._____ GmbH Partei ist, verbundene Verträge und die entsprechend erzielten Erträge (Frage 7),
- Diverse Informationen zur Beziehung zwischen C._____ und A._____ GmbH, u.a. über allfällige Berechtigungen und Zahlungen zwischen C._____ und A._____ GmbH (Fragen 8, 9, 10 und 11),
- Eine Abschrift der Übertragungsvereinbarung der geistigen Eigentumsrechte durch Herrn C._____ an A._____ GmbH (Frage 12),
- Informationen über die Verbuchung und Modalitäten des Mietzinses für das Bekleidungsgeschäft in U._____ (Frage 13),
- Diverse Informationen zu Rechtsverfahren in den Niederlanden, u.a. zur Rolle von C._____ und zu den Anwaltskosten (Fragen 14, 15, 16, 17, 18 und 19).

B.
Nachdem sie von A._____ GmbH, der Bank J._____ und der Steuerverwaltung des Kantons Zug die entsprechenden Informationen und Unterlagen beschafft hatte, erliess die ESTV am 5. September 2017 Schlussverfügungen gegenüber A._____ GmbH sowie B._____ AG, einer schweizerischen Gesellschaft mit Sitz in Z._____. Darin zeigte die ESTV den Verfügungsadressatinnen an, dass sie der ersuchenden Behörde Amtshilfe leisten und welche Informationen und Unterlagen sie der ersuchenden Behörde übermitteln werde. Gegen diese Verfügungen erhoben A._____ GmbH und B._____ AG am 6. Oktober 2017 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht.
Nachdem den Beschwerdeführerinnen nachträglich umfassende Akteneinsicht gewährt worden war, vereinigte das Bundesverwaltungsgericht mit seinem Urteil vom 29. Juni 2018 die beiden Verfahren dem Antrag der Beschwerdeführerinnen entsprechend, schützte die Schlussverfügungen der ESTV und wies die Beschwerden ab, soweit es darauf eintrat. Dabei hielt das Bundesverwaltungsgericht u.a. fest, es könne keine Rede davon sein, dass die Beschwerdeführerin 2 in den zur Übermittlung an die ersuchende Behörde vorgesehenen Unterlagen bloss zufällig auftauchte. Da die ersuchende Behörde letztlich klären möchte, ob und gegebenenfalls in welchem Umfange der Steuerpflichtige - auf direktem Weg oder indirekt - der niederländischen Einkommenssteuer unterliegende finanzielle Mittel von der Beschwerdeführerin 1 erhalten habe, würden die in Frage stehenden Angaben über eine Darlehensschuld der Beschwerdeführerin 1 gegenüber der Beschwerdeführerin 2 als im abkommensrechtlichen Sinne für die niederländische Einkommensbesteuerung voraussichtlich erheblich erscheinen.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 16. Juli 2018 beantragen A._____ GmbH (nachfolgend Beschwerdeführerin 1) und B._____ AG (nachfolgend Beschwerdeführerin 2) die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und vollumfängliche Verweigerung der Amtshilfe, eventualiter die Aussonderung bzw. Schwärzung aller Dokumente und Informationen, die sich auf den Zeitraum vor dem 1. März 2010 beziehen sowie aller Dokumente und Informationen, die sich auf

unbeteiligte Dritte beziehen, und aller Dokumente und Informationen, die sich auf die Beschwerdeführerin 2 beziehen oder indirekt auf diese schliessen lassen. Überdies verlangen die Beschwerdeführerinnen, dass die von der Vorinstanz vorgenommene Vereinigung der Verfahren beibehalten werden soll. Der Verfahrensantrag der Beschwerdeführerinnen auf aufschiebende Wirkung wurde mit Blick auf Art. 103 Abs. 2 lit. d BGG mit Zwischenverfügung vom 2. August 2018 als gegenstandslos abgeschrieben.
Das Bundesverwaltungsgericht hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 20. August 2018Nichteintreten, eventualiter Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts unterliegt das angefochtene Urteil des Bundesverwaltungsgerichts nach Art. 82 lit. a i.V.m. Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten.

1.2. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen.

1.3. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nach Art. 84a BGG zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen). 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.

1.3.1. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen).

1.3.2. Die Beschwerdeführerinnen tragen verschiedene Rechtsfragen vor, die ihrer Auffassung nach von grundsätzlicher Bedeutung seien. Unter anderem machen sie geltend, dass die verlangten Informationen zumindest teilweise vom Anwaltsgeheimnis geschützt seien und deshalb nicht übermittelt werden dürfen. Namentlich könnten der Erteilung der Amtshilfe in solchen Fällen Art. 26 Abs. 3 Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.61; nachfolgend: DBA CH-NL) und Art. 8 Abs. 6 Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) entgegen stehen.
Das Bundesgericht hatte bisher noch keine Gelegenheit, sich zu den Voraussetzungen zu äussern, unter welchen das Anwalts- und andere Berufsgeheimnisse die Erteilung von Amtshilfe auszuschliessen vermögen. Es ist davon auszugehen, dass sich die Frage in einer Vielzahl gleichartiger Fälle wieder stellen kann und ein bundesgerichtlicher Entscheid wegleitend wirken wird. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist deshalb zu bejahen.

1.3.3. Nachdem das Vorliegen bereits einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung für die Zulässigkeit der Beschwerde nach Art. 84a BGG genügt, kann offenbleiben, ob auch den weiteren, von den Beschwerdeführerinnen vorgebrachten Rechtsfragen grundsätzliche Bedeutung zukommt (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4 S. 22 f.; Urteile 2C 893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 1.2, nicht publ. in:

BGE 143 II 202, aber in: RDAF 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, StR 72/2017 S. 612; 2C 1174/2014 vom 24. September 2015 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 142 II 161, aber in: RDAF 2016 II S. 28).

1.4. Die Beschwerdeführerinnen sind nach Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerdeführung berechtigt. Auf die nach Art. 100 Abs. 1 und Art. 42 BGG frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1. Das Amtshilfeersuchen vom 13. Mai 2016 stützt sich auf Art. 26 DBA CH-NL. In zeitlicher Hinsicht ist diese Bestimmung gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL anwendbar, wenn das Ersuchen frühestens am Datum des Inkrafttretens des DBA CH-NL gestellt wurde und sich die ersuchten Informationen auf einen Zeitraum beziehen, der frühestens am dem auf die Unterzeichnung des DBA CH-NL folgenden 1. März begann. Das DBA CH-NL wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet und trat am 9. November 2011 in Kraft.

2.2. Die ersuchende Behörde reichte ihr Ersuchen am 13. Mai 2016 und somit nach Inkrafttreten des DBA CH-NL ein. Jedoch halten die Beschwerdeführerinnen dafür, dass sich die ersuchten Informationen teilweise auf den Zeitraum vor dem 1. März 2010 beziehen. Die Vorinstanz erwog hierzu, dass gewisse Informationen, namentlich ein vor dem 1. März 2010 abgeschlossener Vertrag, welche die ersuchende Behörde verlangt und welche die ESTV übermitteln will, zwar einen Bezug zum Zeitraum vor dem 1. März 2010 aufweisen. Der zeitliche Geltungsbereich sei gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL aber dennoch eröffnet, soweit die ersuchten Informationen für den Zeitraum ab dem 1. März 2010 voraussichtlich erheblich seien.

2.2.1. Bei der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen sind die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze zu beachten, wie sie namentlich das Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, VRK; SR 0.111) vorgibt (zum DBA CH-NL: BGE 143 II 136 E. 5.2.1 S. 148; zu anderen DBA: BGE 143 II 202 E. 6.3.1 S. 207 f.; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167; 139 II 404 E. 7.2.1 S. 422). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten nach Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Zieles und Zweckes auszulegen. Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen 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). Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK ergänzende Auslegungsmittel.

2.2.2. Vorliegend umstritten ist der zeitliche Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung des DBA CH-NL, insbesondere der Umfang einer allfälligen Rückwirkung. Art. 28 VRK sieht diesbezüglich vor, dass völkerrechtliche Verträge die Vertragsparteien grundsätzlich nicht für Tatsachen und Lagen verpflichten, die sich vor Inkrafttreten des Vertrags ereignet bzw. zu bestehen aufgehört haben. Dieses Prinzip der Nicht-Rückwirkung gilt zwar nicht absolut (vgl. Urteil 2A.551/2001 vom 12. April 2002 E. 2.a). Insbesondere hat das Bundesgericht entschieden, dass Bestimmungen über die Amtshilfe und die Pflicht von Privaten, von ihnen verlangte Informationen herauszugeben, Vorschriften verfahrensrechtlicher Natur und deshalb grundsätzlich sofort anwendbar sind (BGE 139 II 404 E. 1.1 S. 408; Urteil 2A.250/2001 vom 6. Februar 2002 E. 3 in: StR 57/2002 S. 410, StE 2002 A 31.4 Nr. 6). Im Unterschied zum auf diese Fälle anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den USA haben die Schweiz und das Königreich der Niederlande in Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL aber gerade vereinbart, die Rückwirkung und damit den zeitlichen Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung einzugrenzen.

2.2.3. In der zusammen mit der niederländischen und der englischen massgebenden französischen Fassung des DBA CH-NL lautet Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL wie folgt:
Nonobstant les dispositions du par. 1 du présent article, l'art. 26 et l'art. XVI du Protocole de la Convention seront applicables à des demandes de renseignements déposées à la date de l'entrée en vigueur de cette Convention ou à une date ultérieure pour des renseignements qui se rapportent à

toute période débutant le 1er mars qui suit immédiatement la date de signature de cette Convention ou à une date ultérieure.
In der englischen Fassung, welche im Falle eines Konflikts zwischen der französischen und der niederländischen Fassung alleine massgebend sein soll, lautet Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL wie folgt:
Notwithstanding paragraph 1 of this Article, Article 26 and Article XVI of the Protocol to the Convention shall have effect for requests made on or after the date of entry into force of this Convention regarding information that relates to any date beginning on or after the first day of March following the date of signature of this Convention.

2.2.4. Sinn und Zweck von Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL ist eine klare Abgrenzung des zeitlichen Geltungsbereichs der Amtshilfebestimmung. Es fällt auf, dass weder die französische noch die englische Fassung zu diesem Zweck an die voraussichtliche Erheblichkeit (pertinence vraisemblable; foreseeable relevance) der verlangten Informationen anknüpfen. Stattdessen ist ein "Bezug" der einzelnen Information zum Zeitraum ab dem 1. März 2010 erforderlich (renseignements qui se rapportent à toute période débutant [...]; information that relates to any date beginning on [...]). Daraus erhellt, dass die voraussichtliche Erheblichkeit einer Information für einen Steuerzweck für die Eröffnung des zeitlichen Geltungsbereichs gerade nicht vorausgesetzt werden darf. Wäre dem nicht so, müsste der ersuchte Staat bereits für die Frage des Geltungsbereichs die Begründetheit des Amtshilfeersuchens prüfen. Dies widerspräche offenkundig dem Sinn und Zweck von Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL.

2.2.5. Umgekehrt ist Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL nach Treu und Glauben keine Beschränkung der Prüfungsbefugnis des ersuchten Staats zu entnehmen, wie sie dem Konzept der voraussichtlichen Erheblichkeit eigen ist. Vielmehr muss es dem ersuchten Staat erlaubt sein, umfassend zu prüfen, ob sich die geforderte Information tatsächlich auf den Zeitraum nach dem 1. März 2010 bezieht.

2.2.6. In ihrer Antwort auf die Frage, ob die zur Diskussion stehende Information den erforderlichen Bezug zum Zeitraum ab dem 1. März 2010 aufweist, hat sich die Vorinstanz teilweise auf Ziff. XVI lit. c Protokoll zum DBA CH-NL gestützt. Diese Bestimmung sieht eine extensive Auslegung des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL vor. Dies setzt aber logisch betrachtet voraus, dass letztere Bestimmung überhaupt (zeitlich) anwendbar ist. Ziff. XVI lit. c Protokoll zum DBA CH-NL kann deshalb nicht entnommen werden, dass Art. 26 DBA CH-NL möglichst weitreichende Rückwirkung zukommen soll.

2.2.7. Stattdessen bietet es sich an, für die Bestimmung der Bezugsintensität auf den allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatz in Art. 28 VRK zurückzugreifen. Demnach fallen Informationen nach Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL nicht in den zeitlichen Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung, wenn sie sich auf Tatsachen und Lagen beziehen, die sich vor dem 1. März 2010 ereignet bzw. zu bestehen aufgehört haben und somit im zeitlichen Geltungsbereich der Amtshilfebestimmung keine steuerlichen Auswirkungen mehr zeitigen können. Wird deshalb um die Übermittlung einer Urkunde eines Vertrages ersucht, der vor diesem Datum abgeschlossen wurde, kann Art. 26 DBA CH-NL gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL nur Anwendung finden, wenn sich aus diesem Rechtsgeschäft am 1. März 2010 noch Rechts- oder andere, steuerlich bedeutsame Wirkungen ergeben haben. Dies wäre etwa der Fall, wenn der Vertrag ein Dauerschuldverhältnis zum Gegenstand hatte, das am 1. März 2010 noch nicht beendet war, der Vertrag also mithin eine (Rechts-) Lage geschaffen hatte, die am 1. März 2010 andauerte. Dasselbe gälte auch für Einmalschuldverhältnisse, die am 1. März 2010 noch nicht erfüllt gewesen waren. Vorbehalten bleiben ausserdem besonders gelagerte Einzelfälle, in denen einem
Dokument zwar streng genommen keine Informationen in Bezug auf den Zeitraum ab dem 1. März 2010 entnommen werden können, die Verweigerung der Amtshilfe durch die Schweiz gestützt hierauf aber als treuwidrig erschiene (Urteil 2C 1087/2016 vom 31. März 2017 E. 4.3 in: ASA 86 S. 155).

2.2.8. Weisen die verlangten Informationen einen Bezug zu Steuerperioden ab dem 1. März 2010 auf und ist der zeitliche Geltungsbereich von Art. 26 DBA CH-NL demnach gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL eröffnet, schadet es der ersuchenden Behörde hingegen nicht, wenn sie die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen für Steuerperioden ab dem 1. März 2010 (auch) mit Tatsachen und Lagen begründet, die sich vor dem 1. März 2010 ereignet bzw. zu bestehen aufgehört haben (zur voraussichtlichen Erheblichkeit früherer Sachverhalte für spätere Steuerperioden vgl. Urteil 2C 1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 6.5, in: ASA 86 S. 322).

2.3. Angesichts dieses Auslegungsergebnisses ergibt sich für den hier zu beurteilenden Fall Folgendes: Die Urkunde mit dem Titel "Transfer of Intellectual Property", die vom 7. November 2005

datiert, kann nach Art. 26 DBA CH-NL übermittelt werden, wenn sich aus diesem Rechtsgeschäft eine Lage, d.h. namentlich Rechte und Pflichten, ergeben hätte, die am 1. März 2010 andauerte und sich innerhalb des zeitlichen Geltungsbereichs des DBA CH-NL steuerlich auswirkte. Die ersuchende Behörde bemerkt zwar, dass das im Rahmen dieses Rechtsgeschäfts übertragene Markenrecht im Folgejahr auf eine Drittpartei übertragen wurde. Sie macht aber des Weiteren geltend, dass die Beschwerdeführerin 1 bis 2014 in Rechtsverfahren betreffend die Markenanmeldung verwickelt war. Es ist deshalb aufgrund der gesamten Umstände davon auszugehen, dass sich die genannte Urkunde auch nach dem 1. März 2010 noch steuerlich auswirkte. Damit fällt sie in den zeitlichen Geltungsbereich des DBA CH-NL.

2.4. Auch die übrigen Informationen, welche die ESTV an die ersuchende Behörde zu übermitteln gedenkt, weisen allesamt einen genü-genden Bezug zum Zeitraum ab dem 1. März 2010 auf. Sie fallen nach Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL in den zeitlichen Geltungsbereich von Art. 26 DBA CH-NL.

3.

3.1. Das Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz. In der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung erklärte Art. 4 Abs. 3 StAhiG die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, für unzulässig. In der ab 1. Januar 2017 geltenden Fassung wurde diese Bestimmung um einen Zusatz ergänzt. Danach ist die Übermittlung nur unzulässig, " wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen." Wie das Bundesgericht kürzlich festgestellt hat, kann offenbleiben, welche der beiden Fassungen von Art. 4 Abs. 3 StAhiG auf Ersuchen anzuwenden ist, die wie das Vorliegende noch vor Inkrafttreten der neuen Fassung dieser Bestimmung eingereicht worden waren. Der zitierte Zusatz verdeutlicht und bestätigt nämlich lediglich den Sinn der Bestimmung, wie sie von Bundesgericht und ESTV bereits nach der alten Fassung interpretiert worden war (BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 36; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512; Urteil 2C 387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1 in: StR 73/2018 S. 438;
Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5623 Ziff. 5.2). Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist demnach in der alten wie in der neuen Fassung so auszulegen, dass er den Zweck von Amtshilfebestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereitelt, deren Vollzug das StAhiG nach Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG gerade bezweckt und denen das StAhiG im Konfliktfall nach Art. 1 Abs. 3 StAhiG ausdrücklich nachgeht (BGE 143 II 136 E. 4.1 S. 142). Das bedeutet, dass Art. 4 Abs. 3 StAhiG der Übermittlung von Informationen zu Dritten - wie z.B. deren Namen - nicht entgegensteht, wenn diese Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind und ihre Übermittlung erforderlich ist, d.h. die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde (BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 36; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512; 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180 f.; 141 II 436 E. 4.5 u. 4.6 S. 446). Wo es an dieser voraussichtlichen Erheblichkeit der einen Dritten betreffenden Informationen fehlt, hat ihre Übermittlung zu
unterbleiben bzw. sind sie zu schwärzen (BGE 143 II 506 E. 5.2.1 S. 513 mit Hinweisen).

3.2. Zu prüfen ist deshalb, ob die von der ersuchenden Behörde verlangten Informationen vor dem Hintergrund ihrer Sachverhaltsdarstellung für den geltend gemachten Steuerzweck als voraussichtlich erheblich erscheinen. Vorab ist in Erinnerung zu rufen, dass sich der ersuchte Staat bei dieser Prüfung zurückhalten muss: Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach bereits erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Angaben als erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die zuständige Behörde des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem "voraussichtlich" kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194). Hingegen spielt es keine Rolle, wenn sich - einmal beschafft - herausstellt, dass
die Informationen nicht relevant sind. Mit anderen Worten beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit auf eine Kontrolle der Plausibilität des Ersuchens. Dabei dürfen die Anforderungen an die Lücken- und Widerspruchsfreiheit des Ersuchens nicht überspannt werden. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch

aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 S. 166; 139 II 404 E. 7.2.2 S. 424). Die Verweigerung der Amtshilfe ist demnach nur statthaft, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich scheint (BGE 144 II 206 E. 4.3 S. 214; 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 165 f.).

3.3. Gemäss Feststellung der Vorinstanz ergibt sich aus dem Zusammenspiel der Sachverhaltsschilderung und der Fragen der ersuchenden Behörde, dass diese davon ausgeht, dass zwischen der Be-schwerdeführerin 1 und C._____ im Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015 eine besondere Beziehungsnähe bestand. Die ersuchende Behörde untermauert diese Vermutung im Wesentlichen mit folgenden Tatsachen:

- Ein vom Steuerpflichtigen abgeschlossener Mietvertrag für ein I._____-Bekleidungsgeschäft in U._____ und damit verbundene, zulasten eines bestimmten Bankkontos der Beschwerdeführerin 1 erfolgte Mietzinszahlungen,
- die Beteiligung des Steuerpflichtigen am Zustandekommen von Verkäufen von Kleidern der Marke I._____ in den Jahren 2011 und 2012 mit der Beschwerdeführerin 1 als Verkäuferin sowie niederländischen Käufern, und
- die Involvierung des Steuerpflichtigen als Kontaktperson des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin 1 in niederländischen Rechtsverfahren.

3.4. Im vorinstanzlichen Verfahren wurden keine offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche aufgezeigt, welche der Darstellung der ersuchenden Behörde den Boden entziehen würden. Wie die Vorinstanz weiter festgestellt hat, erscheint die Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde nicht als unplausibel. Dies gilt auch für den Umstand, dass in der relevanten Zeitspanne zulasten eines Kontos der Beschwerdeführerin 1 Mietzinszahlungen für die Räumlichkeiten des Bekleidungsgeschäfts in U._____ gezahlt wurden, während der betreffende Mietvertrag auf den Steuerpflichtigen lautete. Unbestritten ist sodann, dass C._____ im Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015 der Beschwerdeführerin 1 Empfehlungen in Bezug auf ihre Tätigkeit abgegeben hat, wobei unklar geblieben ist, worin diese bestanden haben. Dem Umstand, dass die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen nicht nur C._____, sondern auch zwei niederländische Gesellschaften als betroffene Personen nennt, misst die Vorinstanz in ihrer Beweiswürdigung keine Bedeutung zu. Zur Frage der ersuchenden Behörde nach Verträgen, "bei denen die Gesellschaft A._____ GmbH Partei ist, und die verbundenen Verträge und die entsprechend erzielten Erträge" stellt die Vorinstanz
fest, dass damit nur die Verträge mit dem Steuerpflichtigen gemeint sein können. Auch die (tatsächlichen) Vermutungen, welche die ersuchende Behörde auf Basis der geschilderten Tatsachen anstellt, halten gemäss Vorinstanz einer Plausibilitätskontrolle stand.

3.5. Die Beschwerdeführerinnen weichen in ihrer Darstellung des Sachverhalts zwar stellenweise von jener der Vorinstanz ab. Da sie aber nicht darlegen, inwiefern die Feststellungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig gewesen sein sollen, bleiben diese Abweichungen nach Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 1 und Abs. 2 BGG unbeachtlich. Dementsprechend ist das Bundesgericht an die Feststellungen der Vorinstanz gebunden.

3.6. Vom Bundesgericht zu überprüfen ist demgegenüber die Rechtsfrage, ob die von der ersuchenden Behörde verlangten Informationen im Lichte des geschilderten Sachverhalts für den geltend gemachten Steuerzweck als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL erscheinen. Freilich ist auch diese Prüfung aus den erwähnten Gründen auf eine Plausibilitätskontrolle zu beschränken.

3.6.1. Die Beschwerdeführerinnen bringen vor, dass es an dieser Plausibilität fehle. Die ersuchende Behörde habe nämlich nicht substanziiert, dass zwischen der Beschwerdeführerin 1 und C._____ eine Beziehungsnähe von besonderer Intensität bestanden habe. Unter Berufung auf BGE 142 II 69 und BGE 141 II 436 halten die Beschwerdeführerinnen dafür, dass nur bei besonders intensiver Beziehungsnähe zwischen ausländischem Steuerpflichtigen und inländischer Gesellschaft von der voraussichtlichen Erheblichkeit einer Information für die Besteuerung des ausländischen Steuerpflichtigen ausgegangen werden dürfe.

3.6.2. Welche Intensität die Beziehungsnähe annehmen muss, bevor sie für den ausländischen Steuerpflichtigen Steuerfolgen nach sich zieht, ist eine Frage des Steuerrechts des ersuchenden Staats. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerinnen ist den zitierten Urteilen unter dem

Titel der voraussichtlichen Erheblichkeit keine Mindestanforderung an die Beziehungsintensität zu entnehmen. Weder muss der ersuchende Staat eine "wirtschaftliche Beherrschung" der schweizerischen Gesellschaft durch den ausländischen Steuerpflichtigen (BGE 141 II 436 E. 4.6 S. 446) geltend machen, noch muss die schweizerische Gesellschaft als vorgeschoben erscheinen (BGE 142 II 69 E. 3.2 S. 75). Vielmehr wird der ersuchende Staat seinen Obliegenheiten unter dem Titel der voraussichtlichen Erheblichkeit bereits gerecht, wenn es nicht unwahrscheinlich ist, dass das Steuerrecht des ersuchenden Staats im Rahmen des angegebenen Steuerzwecks an den geltend gemachten Sachverhalt Steuerfolgen knüpft und die verlangten Informationen geeignet sind, den geltend gemachten Sachverhalt zu beweisen oder zu widerlegen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.).

3.6.3. So verhält es sich im vorliegenden Fall: Die von der ersuchenden Behörde verlangten Informationen sind dazu bestimmt, eine besondere Beziehungsnähe sowie allfällige Leistungen zwischen C._____ und der Beschwerdeführerin 1 zu beweisen. Falls die verlangten Informationen den Verdacht einer besonderen Beziehungsnähe erhärten sollten, könnte dies zur Folge haben, dass Zahlungsströme und Vermögenswerte der Beschwerdeführerin 1 im Zusammenhang mit der Marke I._____ für Zwecke des niederländischen Steuerrechts dem dort steuerpflichtigen C._____ zuzurechnen wären. Es erscheint als jedenfalls nicht unwahrscheinlich, dass das niederländische Steuerrecht die Schwelle für eine besondere Beziehungsnähe tief ansetzt und ein Näheverhältnis zwischen einem niederländischen Steuerpflichtigen und einer schweizerischen Gesellschaft wie der Beschwerdeführerin 1 deshalb eher steuerliche Implikationen nach sich zieht, als dies nach schweizerischem Recht in einer vergleichbaren internen Konstellation der Fall wäre. Dies ist jedenfalls solange nicht zu beanstanden, als sich das Königreich der Niederlande dadurch nicht in einen im Rahmen der Plausibilitätsprüfung erkennbaren Widerspruch zum DBA CH-NL begibt. Ein solcher Widerspruch ist
vorliegend weder dargetan noch ersichtlich.

3.6.4. Somit erweist sich, dass das Ersuchen nicht unzureichend bestimmt ist, wie das die Beschwerdeführerinnen geltend machen, und es sich nicht um eine sog. fishing expedition im Sinne von Ziff. XVI lit. c Protokoll DBA CH-NL bzw. eine Beweisausforschung im Sinne von Art. 7 lit. a StAhiG handelt. Es besteht sodann die vernünftige Möglichkeit, dass die ersuchten Informationen die Vermutungen der ersuchenden Behörde bestätigen oder gegebenenfalls widerlegen könnten. Dies gilt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen auch für jene Informationen, welche Dritte - darunter insbesondere die Beschwerdeführerin 2 - betreffen. Diese erscheinen nämlich jedenfalls im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung als geeignet, die behauptete Beziehungsnähe zwischen C._____ und der Beschwerdeführerin 1 sowie allfällige, diesen Parteien zuzurechnende Zahlungsströme zu beweisen bzw. zu widerlegen. Auf jeden Fall zeigen die Beschwerdeführerinnen nicht auf, inwiefern die vorinstanzlichen Feststellungen hierzu (vgl. oben B.) nicht schlüssig sein sollten.

3.7. Die ersuchten Informationen erweisen sich deshalb allesamt als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL für die Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staates.

4.
Von der Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der Information nach Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL zu trennen ist die Frage, inwieweit eine allfällige Beschränkung der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin 1 nach innerstaatlichem Recht die Schweiz nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-NL von ihrer Amtshilfepflicht zu entbinden vermag. Diesfalls wäre die Leistung von Amtshilfe nämlich ausgeschlossen, da dem StAhiG keine eigenständige Rechtsgrundlage für eine autonome Amtshilfe zu entnehmen ist (BGE 143 II 136 E. 4.4 S. 145) und auch keine andere gesetzliche Grundlage besteht, welche die autonome Amtshilfe im vorliegenden Fall zulassen würde.

4.1. Art. 26 Abs. 3 lit. a und lit. b DBA CH-NL beschränken die Amtshilfeverpflichtung der Vertragsstaaten auf jene Massnahmen und Informationen, die nach ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis verfügbar bzw. erhältlich sind. Ihrem Wortlaut nach scheinen Art. 9 Abs. 3 und Art. 10 Abs. 3 StAhiG sowohl für betroffene Personen, als auch für Informationsinhaber jedenfalls gegenüber der ESTV uneingeschränkte Auskunfts- und Herausgabepflichten zu statuieren. Art. 8 Abs. 1 StAhiG begrenzt die Zulässigkeit von Untersuchungsmassnahmen allerdings insoweit, als dass für die Durchsetzung eines Amtshilfeersuchens nur jene Massnahmen zur Verfügung stehen sollen, die zur Veranlagung und Durchsetzung gleichartiger schweizerischer Steuern zur Verfügung stünden. Wo sich ein Amtshilfeersuchen wie vorliegend auf Einkommenssteuern bezieht, haben sich

die Untersuchungsmassnahmen der ESTV also an Art. 123-129 DBG zu halten (BGE 142 II 69 E. 4 S. 75 f.). Das DBG unterscheidet zwischen der Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Art. 123-126a DBG und jener von Dritten in Art. 127-129 DBG.

4.2. Wie aus diesen Bestimmungen erhellt, können die Steuerbehörden den Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zu umfassender Mitwirkung anhalten. Insbesondere ist der Steuerpflichtige nach Art. 126 Abs. 2 DBG zur Erteilung aller Auskünfte verpflichtet, die für seine Veranlagung von Bedeutung sein können. Nach einer vom Bundesgericht zu Art. 89 Abs. 2 BdBSt entwickelten Rechtsprechung (BGE 120 Ib 417 E. 3.b) S. 427; 107 Ib 213 E. 2 S. 216), die in der Folge für Art. 126 Abs. 2 DBG übernommen wurde (BGE 133 II 114 E. 3.4 und 3.5 S. 118; Urteil 2A.41/1997 vom 11. Januar 1999 E. 3.b in: ASA 68 S. 646, StE 2000 B 92.3 Nr. 10, StR 54/1999 S. 353), muss der Steuerpflichtige die voraussichtlich für seine Veranlagung bedeutsame Auskunft auch dann erteilen, wenn die Steuerbehörden diese nicht in erster Linie für seine, sondern für die Veranlagung von Drittpersonen (z.B. seiner Geschäftspartner) verlangen. Die Motivation der Steuerbehörden ist insofern also unbeachtlich. Hingegen muss der Steuerpflichtige keine Auskunft erteilen, die ausschliesslich seine Geschäftspartner betrifft, deren Erteilung dem Steuerpflichtigen unzumutbaren Aufwand verursachen würde (BGE 142 II 69 E. 5.1.2 und 5.1.3 S. 76 f.; 133 II 114 E. 3.5 S. 118) oder die
ihm anderweitig unzumutbar - d.h. unverhältnismässig - wäre (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 7 zu Art. 126 DBG).

4.3. Diese Grundsätze gelten auch im Amtshilfeverfahren (BGE 142 II 69 E. 5.1.3 S. 77 und E. 5.4 S. 79). Wo eine Person im Amtshilfeverfahren zur Erteilung einer Information über eine andere, im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person angehalten wird und diese Information auch für die Veranlagung der in der Schweiz ansässigen Person von Bedeutung sein kann, bemisst sich ihre Mitwirkungspflicht nach Art. 123-126 DBG, insbesondere nach Art. 126 Abs. 2 DBG, wie dies auch in einem rein internen Verhältnis der Fall wäre (BGE 142 II 69 E. 5.4 S. 79; Urteil 2C 690/2015 vom. 15. März 2016 E. 4.2 und 4.3; a.M. DANIEL HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 290 zu Art. 26 OECD-MA). Hat die ersuchte Information hingegen offensichtlich keine Bedeutung für die steuerliche Situation der auskunfterteilenden Person, kann von ihr lediglich Mitwirkung nach Art. 127-129 DBG verlangt werden. Diese Unterscheidung des internen Rechts in Bezug auf die zulässigen Untersuchungsmassnahmen knüpft lediglich an der Situation der auskunfterteilenden Person an. Sie setzt kein Fiskalinteresse der Schweiz voraus und ist deshalb mit Art. 26 Abs. 4 DBA CH-NL vereinbar.

4.4. Die vorliegend ersuchten Informationen dienen der Untersuchung, ob zwischen der Beschwerdeführerin 1 und C._____ eine besondere Beziehungsnähe bestanden hat. Eine solche besondere Beziehungsnähe, sei es eine Gesellschafter- oder Geschäftsführerstellung, sei es eine wirtschaftliche Beherrschung oder Berechtigung seitens C._____ an der Beschwerdeführerin 1 bzw. an den Zahlungsströmen im Zusammenhang mit der Marke I._____ und dem Bekleidungsgeschäft in U._____, wäre geeignet, sich auch auf die Veranlagung der Beschwerdeführerin 1 auszuwirken. Beispielsweise könnte sie dazu führen, dass Leistungsverhältnisse zwischen den Parteien einem Drittvergleich unterzogen werden müssten und gegebenenfalls dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin 1 Erträge hinzuzurechnen wären (BGE 142 II 69 E. 5.1.4 S. 77 f.; Urteile 2C 690/2015 vom. 15. März 2016 E. 4.3; 2C 272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.3.1 in: StR 67/2012 S. 127; Urteil A.159/1980 vom 25. November 1983 in: ASA 53 S. 84).

4.5. Da die ersuchten Informationen (auch) für die Veranlagung der Beschwerdeführerin 1 von Bedeutung sein können, ist sie diesbezüglich im Amtshilfeverfahren grundsätzlich auskunfts- bzw. mitwirkungspflichtig, wie sie es auch in einem rein innerstaatlichen Verfahren wäre. Die Auskunftserteilung verursacht der Beschwerdeführerin 1 keine unzumutbaren Kosten.

4.6. Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, dass der Name der Beschwerdeführerin 2 rein zufällig in den Informationen auftauche, welche die ESTV zu übermitteln gedenke. Damit machen sie zumindest sinngemäss das Interesse der Beschwerdeführerin 2 geltend, ihren Namen nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens an eine ausländische Behörde übermittelt zu sehen. Über dieses allgemeine Interesse hinausgehende Interessen an der Geheimhaltung der ehemaligen Firma der Beschwerdeführerin 2 machen die Beschwerdeführerinnen allerdings nicht geltend. Das allgemeine Interesse der Beschwerdeführerin 2, dass ihr Name nicht amtshilfeweise übermittelt wird, wiegt im

vorliegenden Fall nicht schwerer als das öffentliche Interesse an der Übermittlung einer voraussichtlich erheblichen Information im Rahmen der Amtshilfe.

5.
Die Beschwerdeführerinnen bringen ausserdem vor, dass es unzulässig sei, Informationen bei der Bank J._____ einzuholen und diese herauszugeben. Unter anderem machen sie einen Verstoss gegen das Bankgeheimnis gemäss Art. 47 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 (Bankengesetz, BankG; SR 952.0) geltend, welches ihrer Auffassung nach der Amtshilfe entgegensteht.

5.1. Dritte sind im Veranlagungsverfahren lediglich zu den in den Art. 127 ff. DBG genannten, inhaltlich beschränkten Mitwirkungshandlungen verpflichtet. Dazu gehören insbesondere die in Art. 127 Abs. 1 DBG aufgezählten Bescheinigungspflichten. Mit Bezug auf Art. 28 Abs. 5 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (DBA CH-FR; SR 0.672.934.91) hat das Bundesgericht allerdings erkannt, dass diese Norm self-executing ist und ausserdem Art. 28 Abs. 3 DBA CH-FR ausdrücklich vorgeht. Die Steuerpflichtigen konnten sich deshalb nicht auf die Beschränkung der Mitwirkungspflicht der Bank als Dritte nach Art. 127 DBG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 StAhiG berufen und hatten in der Folge die Übermittlung der ersuchten Informationen an die ersuchende Behörde zu gewärtigen, soweit sie für den angegebenen Steuerzweck voraussichtlich erheblich waren (BGE 142 II 161 E. 4.5.2 S. 178 f.; siehe auch XAVIER OBERSON, in: Danon und andere [Hrsg.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014, N. 128 zu Art. 26 OECD-MA). Diese Erkenntnis und die
Überlegungen dahinter gelten gleichermassen für das DBA CH-NL, dessen Art. 26 Abs. 5 in seiner massgebenden französischen Fassung mit Art. 28 Abs. 5 DBA CH-FR wörtlich übereinstimmt.

5.2. Die Bank J._____ wurde in ihrer Eigenschaft als Informationsinhaberin im Sinne von Art. 3 lit. b StAhiG von der ESTV um Herausgabe der Kontoauszüge ersucht und ist dieser Aufforderung nachgekommen. Wie bereits erkannt wurde, sind die in den Kontoauszügen enthaltenen Informationen für den angegebenen Steuerzweck voraussichtlich erheblich. Ungeachtet der Beschränkungen nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-NL in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 StAhiG, Art. 127 Abs. 2 DBG und Art. 47 BankG sind die Kontoauszüge kraft Art. 26 Abs. 5 DBA CH-NL an die ersuchende Behörde zu übermitteln.

6.
Weiter berufen sich die Beschwerdeführerinnen auf das Anwaltsgeheimnis, welches der Übermittlung gewisser Informationen entgegen stehen soll. Konkret machen sie geltend, dass zwischen der Beschwerdeführerin 1 und C._____ ein Mandatsverhältnis bestanden habe und deswegen Informationen, die einen Bezug zu diesem Mandatsverhältnis aufweisen, nicht zu übermitteln seien.

6.1. Die Vorinstanz erwog in diesem Zusammenhang, dass nach Art. 8 Abs. 6 StAhiG einzig Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 (Anwaltsgesetz, BGFA; SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Unterlagen und Informationen verweigern könnten. Diese Bestimmung konkretisiere Art. 26 Abs. 3 DBA CH-NL und schliesse Personen, die nicht Anwälte im Sinne des Anwaltsgesetzes seien, von ihrem Schutzbereich aus. Da weder die Beschwerdeführerin 1 noch die Bank J._____ Anwälte im Sinne des Anwaltsgesetzes seien, greife der Vorwurf der Verletzung des Anwaltsgeheimnisses ins Leere.

6.2. In dieser Pauschalität kann der Vorinstanz nicht zugestimmt werden. Das Steueramtshilfegesetz hat nach Art. 1 Abs. 1 StAhiG den innerstaatlichen Vollzug der Amtshilfe zum Gegenstand. In Bezug auf den Informationsaustausch auf Ersuchen regelt es insbesondere das Verhältnis zwischen der ESTV als vollziehender Behörde einerseits und den betroffenen Personen sowie Informationsinhabern andererseits. Weder vermag das Steueramtshilfegesetz die staatsvertraglichen Pflichten der Schweiz auszuweiten, noch sie einzuengen, noch lässt sich ihm eine gesetzliche Grundlage für die autonome Vornahme der Amtshilfe entnehmen (BGE 143 II 136 E. 4.4 S. 145). Da sich Art. 8 Abs. 6 StAhiG alleine auf das Verhältnis zwischen der ESTV und der betroffenen Person bzw. dem Informationsinhaber im Amtshilfeverfahren bezieht und diese Bestimmung keine Definition des Anwaltsgeheimnisses enthält, geht es jedenfalls nicht an, alleine hieraus auf den Umfang der völkerrechtlichen Pflichten im Verhältnis zwischen den beiden Vertragsstaaten nach Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL zu schliessen. Dies gilt umso mehr, als Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL im

Unterschied zu Art. 26 Abs. 3 lit. a und lit. b DBA CH-NL nicht an die Erhältlichkeit der Information im innerstaatlichen Verfahren anknüpft, mithin also nicht von vornherein klar ist, dass Berufsgeheimnisse, deren Preisgabe schweizerische oder niederländische Steuerbehörden unter gewissen Umständen erzwingen könnten, auch immer an den Vertragspartner zu übermitteln wären.

6.3. Wie der Schutzbereich des Anwaltsgeheimnisses gemäss Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL genau abzustecken ist und ob davon allenfalls auch Informationen erfasst sein könnten, die sich nicht beim Anwalt, sondern bei seiner Klientschaft befinden, wie dies die Beschwerdeführerinnen sinngemäss geltend machen, kann vorliegend aber dennoch offenbleiben. Denn jedenfalls kann ein Vertragsstaat die Amtshilfe aufgrund des Berufsgeheimnisses eines Rechtsanwalts nach Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL nur verweigern, wenn die betreffenden Informationen in einem Zusammenhang mit einer anwaltlichen Tätigkeit stehen (vgl. Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen, N. 19.3 zu Art. 26 OECD-MA). Bei C._____ handelt es sich zwar um einen niederländischen Rechtsanwalt. Im vorinstanzlichen Verfahren blieb indessen unklar, worin die anwaltliche Tätigkeit genau bestanden hat, die C._____ für die Beschwerdeführerin 1 ausgeübt haben soll. Die Schlussverfügung der ESTV nennt - auf Auskunft der Beschwerdeführerin 1 hin - Empfehlungen, die C._____ unentgeltlich "im Interesse der Gesellschaft" an die Beschwerdeführerin 1 abgegeben habe. Verträge sollen zwischen diesen beiden Parteien aber keine bestanden haben. Die Beschwerdeführerin 1 hat es - auch
vor Bundesgericht - unterlassen, die Anwaltstätigkeit von C._____ zu substanziieren. Analoges gilt im Übrigen bezüglich Informationen, welche die niederländische Anwaltskanzlei betreffen, die die Beschwerdeführerin 1 beizog. Mangels Substanziierung einer anwaltlichen Tätigkeit stellt das Berufsgeheimnis des Anwalts nach Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL in Bezug auf dessen Steuerverfahren in den Niederlanden im vorliegenden Fall kein Hindernis für die Gewährung der Amtshilfe dar.

7.
Die Beschwerdeführerinnen sind der Ansicht, dass die angefragten Informationen ganz oder teilweise dem Geschäftsgeheimnis unterliegen und deshalb der Amtshilfe gemäss Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL nicht zugänglich seien.

7.1. Die Vorinstanz hat zu diesem Punkt erwogen, dass finanzielle Informationen naturgemäss keine Handels-, Geschäfts- oder sonstige Geheimnisse im Sinne von Art. 26 Abs. 3 DBA CH-NL darstellten. Für nicht finanzielle Informationen bestehe ein schützenswertes Geheimhaltungsinteresse, wenn diese von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit seien, wirtschaftlich verwertet werden könnten und deren unberechtigter Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden wie beispielsweise schweren finanziellen Schwierigkeiten führen könnten. Dieses Verständnis deckt sich mit jenem der OECD zu Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-Musterabkommen (Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen, N. 19.2 zu Art. 26 OECD-MA [soweit vorliegend relevant unverändert seit 2005]). Mit einer Ausnahme scheint die schweizerische Lehre die Auffassung der OECD zu teilen oder ihr jedenfalls nicht zu widersprechen (siehe etwa DANIEL HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 277 zu Art. 26 OECD-MA; RENÉ MATTEOTTI, Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe und Abgeltungssteuerabkommen: Weissgeldstrategie auch für den Lebensversicherungssektor, in: Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Steuern und Recht - Steuerrecht!,
Liber Amicorum für Martin Zweifel, 2013, 265; XAVIER OBERSON, in: Danon und andere [Hrsg.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014, N. 125 zu Art. 26 OECD-MA; STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter 12. Oktober 2009, Rz. 94; a.M. ANDREAS DONATSCH UND ANDERE, Internationale Rechtshilfe, 2. Aufl. 2015, S. 246, wonach Informationen, die unter Art. 162 StGB fallen, "aus Sicht der Schweiz" von Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-Musterabkommen erfasst sein sollen).

7.2. Die Vorinstanz hat ihre Praxis schlüssig begründet und wird überdies von der überwiegenden Lehre und der OECD gestützt. Es ist nicht ersichtlich, weswegen hiervon abgewichen werden sollte. Die Beschwerdeführerinnen zeigen nicht auf, inwiefern die ersuchten Informationen für die Beschwerdeführerin 1 von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit sein sollen und wie der unberechtigte Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden führen könnte. Die ersuchten Informationen fallen dementsprechend nicht unter den Begriff des Geschäftsgeheimnisses, wie er Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL zugrundeliegt.

8.
Nach Auffassung der Beschwerdeführerinnen verstösst die Erteilung von Amtshilfe gegen den Ordre

Public, welchen Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL vorbehält.

8.1. Dieses Vorbringen begründen die Beschwerdeführerinnen im Wesentlichen mit der Befürchtung, dass sich die niederländischen Behörden nicht an das in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL verankerte Spezialitätsprinzip halten und die ersuchten Informationen nicht nur für den angezeigten Steuerzweck verwenden werden. Überdies seien in den Niederlanden mehrere Gerichtsverfahren hängig, über welche die ersuchende Behörde an die ersuchten Informationen zu gelangen versuche.

8.2. Wie die Vorinstanz zu Recht hervorhebt, hat der ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Prinzips von Treu und Glauben nach Art. 26 VRK darauf zu vertrauen, dass sich der ersuchende Staat seinen vertraglichen Verpflichtungen entsprechend verhalten wird (BGE 144 II 206 E. 4.4 S. 215 f.; 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221 f.; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167 f.). Von dieser Vermutung wäre erst bei ernsthaften Zweifeln am guten Glauben der ersuchenden Behörde abzurücken.

8.3. Die Beschwerdeführerinnen sehen solche Zweifel begründet durch die Nennung der beiden niederländischen Gesellschaften als vom Ersuchen betroffene Personen und die Erwähnung der Körperschaftssteuer in Bezug auf den verfolgten Steuerzweck. Wie die Vorinstanz in für das Bundesgericht bindender Weise festgestellt hat, erscheint es jedoch als wahrscheinlich, dass es sich hierbei um ein blosses Versehen seitens der untersuchenden Behörde handelt. Ein Anlass für ernsthafte Zweifel am guten Glauben der ersuchenden Behörde lässt sich somit nicht ausmachen.

8.4. Mangels ernsthafter Zweifel bleibt das völkerrechtliche Vertrauensprinzip massgebend und gilt damit die Vermutung, dass sich das Königreich der Niederlande seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen entsprechend verhalten und das Spezialitätsprinzip einhalten wird. Fehlt es an einer (drohenden) Verletzung des Spezialitätsprinzips, kann offenbleiben, ob dieses überhaupt dem Ordre Public im Sinne von Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL zuzurechnen ist. Aus dem blossen Umstand, dass in den Niederlanden betreffend der ersuchten Informationen angeblich mehrere Rechtsverfahren hängig sind, ergibt sich ebenfalls noch keine Verletzung des Ordre Public im Sinne von Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL.

9.
Weiter machen die Beschwerdeführerinnen eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips geltend.

9.1. Das Subsidiaritätsprinzip nach Ziff. XVI lit. a Protokoll zum DBA CH-NL verlangt von den Vertragsstaaten, dass sie zuerst alle innerstaatlichen Untersuchungsmassnahmen ausschöpfen, bevor sie sich mit einem Amtshilfeersuchen an den anderen Vertragsstaat wenden. Wie das Bundesgericht kürzlich erkannt hat, verfolgen das Subsidiaritätsprinzip und das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen unterschiedliche Ziele (BGE 144 II 296 E. 3.3.3 S. 212 f.). Demnach kann eine Information voraussichtlich erheblich sein, ohne dass der ersuchende Staat dem Subsidiaritätsprinzip nachgekommen ist. Umgekehrt kann es an der voraussichtlichen Erheblichkeit einer Information fehlen, obschon der ersuchende Staat sie mit allen ihm zur Verfügung stehenden Untersuchungsmassnahmen zu erlangen versucht hatte, bevor er das Amtshilfeersuchen stellte (siehe zum Ganzen ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 365).

9.2. Die hier bejahte voraussichtliche Erheblichkeit (vgl. E. 3) indiziert also noch nicht, dass das Amtshilfeersuchen auch dem Subsidiaritätsprinzip entspricht.

9.3. Die Beschwerdeführerinnen werfen der ersuchenden Behörde vor, sich die Informationen über die Zusammensetzung der Anteilseigner und Zeichnungsberechtigten bei der Beschwerdeführerin 1 nicht im Internet besorgt zu haben. Sodann hätte die ersuchende Behörde laut den Beschwerdeführerinnen eine Abschrift des Vertrags betreffend die Übertragung der Markenrechte bei C._____ einfordern, den Inhaber der Marke I._____ mit Hilfe des europäischen Markenregisters eruieren und das Fehlen einer Verbindung mit der Gesellschaft K._____ durch einen Blick in das niederländische Handelsregister erkennen können.

9.4. Die Argumente der Beschwerdeführerinnen verfangen nicht.

9.4.1. Es kann von einer ausländischen Behörde unter dem Titel des Subsidiaritätsprinzips nicht erwartet werden, sich mit der Funktionsweise und dem Inhalt der hiesigen öffentlichen Register vertraut zu machen. Es ist denn auch nicht dargetan, dass die Konsultation solcher ausländischer Register Teil der Untersuchungsmassnahmen wäre, welche die niederländischen Gesetze und die

niederländische Verwaltungspraxis den dortigen Steuerbehörden vorschreiben. Wenn eine ausländische Behörde aber im Einzelfall doch Informationen der Internetseite eines solchen Registers entnimmt, muss es ihr - sofern die weiteren Voraussetzungen der Amtshilfe erfüllt sind - gestattet sein, diese Informationen im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens verifi-zieren zu lassen. Eine solche Verifikation liegt auch im Interesse des Steuerpflichtigen, könnten dadurch doch unsichere Informationen oder Indizien auch zu seinen Gunsten widerlegt werden.

9.4.2. Sodann hat die Vorinstanz erkannt, dass die ersuchende Behörde gar nicht nach dem Inhaber der Marke I._____ fragt und dieser auch in der Schlussverfügung der ESTV nicht identifiziert wird. Ob die Konsultation des europäischen Markenregisters zu den Untersuchungshandlungen gehört, welche die ersuchende Behörde nach niederländischem Recht und Verwaltungspraxis vorab hätte ergreifen können und müssen, kann also offenbleiben.

9.4.3. Weiter hat die Vorinstanz festgestellt, dass die Darstellung der ersuchenden Behörde, wonach der Mietvertrag betreffend das Bekleidungsgeschäft in U._____ auf C._____ gelautet habe, plausibel ist. Aus diesem Umstand schliesst die Vorinstanz, dass das Bestehen oder Nichtbestehen einer Verbindung zwischen der Gesellschaft K._____ und C._____ von vornherein irrelevant sei und von der ersuchenden Behörde dementsprechend nicht gefordert werden könne, diesen Sachverhalt abzuklären, bevor sie den Amtshilfeweg beschreite. Dies gelte umso mehr, als das Amtshilfeersuchen die Gesellschaft K._____ noch nicht einmal nenne. Die Beschwerdeführerinnen insistieren auf dem Fehlen einer Verbindung zwischen der Gesellschaft K._____ und C._____, ohne sich mit der Feststellung der Vorinstanz und den daraus gezogenen Schlüssen substanziiert auseinanderzusetzen. Damit sind sie nach Art. 42 Abs. 2 BGG nicht zu hören.

9.4.4. Was schliesslich den Vertrag auf die Übertragung der Marke aus dem Jahre 2005 angeht, wurde bereits festgestellt, dass dieser gar nicht erst in den zeitlichen Geltungsbereich von Art. 26 DBA CH-NL fällt. Ausführungen zum Subsidiaritätsprinzip in Bezug auf diesen Vertrag erübrigen sich dementsprechend.

9.5. Zusammenfassend ergibt sich, dass das Subsidiaritätsprinzip nach Ziff. XVI lit. a Protokoll zum DBA CH-NL vorliegend nicht verletzt ist und dementsprechend der Übermittlung der ersuchten Informationen nicht entgegen steht.

10.
Die weiteren Rügen der Beschwerdeführerinnen betreffen die Verhältnismässigkeit und den Eingriff in die Privatsphäre. Dass die Erteilung von Amtshilfe geeignet ist, den angestrebten Zweck zu erfüllen, hierfür kein milderes Mittel ersichtlich ist und ihr keine höherwertigen Interessen entgegenstehen, wurde sinngemäss bereits im Rahmen der Erwägungen zur voraussichtlichen Erheblichkeit, zur Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin 1 sowie zum Anwaltsgeheimnis geprüft und bejaht, sodass sich weitere Ausführungen hierzu an dieser Stelle erübrigen. Bereits erörtert wurde ebenso, dass das Anwaltsgeheimnis, soweit es als Teilgehalt der Privatsphäre nach Art. 8 EMRK und Art. 13 BV erscheint, der Gewährung der Amtshilfe im vorliegenden Fall nicht entgegensteht. Abgesehen von der Thematik des Anwaltsgeheimnisses bleibt das Vorbringen der Beschwerdeführerinnen in Bezug auf ihre Privatsphäre jedoch zu vage, als dass darauf nach Art. 106 Abs. 2 BGG näher eingegangen werden könnte.

11.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen. Die Gerichtskosten sind nach Art. 66 Abs. 1 BGG den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen. Der ESTV ist nach Art. 68 Abs. 3 BGG keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I,

schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. Juli 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler