



Abteilung I
A-6829/2017

Urteil vom 10. August 2018

Besetzung

Richterin Salome Zimmermann (Vorsitz),
Richter Pascal Mollard, Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

1. **X.** _____ **AG**, ...,
2. **A.** _____, ...,
beide vertreten durch lic. iur. LL.M. Michael Barrot und
Dr. iur. Florian S. Jörg, Rechtsanwälte, Bratschi AG,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-D).

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 22. Juni 2016 reichte das Bundeszentralamt für Steuern der Bundesrepublik Deutschland, Bonn (nachfolgend: BZSt oder ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.913.62, nachfolgend: DBA-D) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Das BZSt verlangte darin Informationen über die Beteiligungsverhältnisse an der X. _____ AG mit Sitz in (...), weil diese für die Besteuerung der in Deutschland domizilierten Tochtergesellschaft Y. _____ GmbH voraussichtlich erheblich seien.

A.b Bezüglich Sachverhalt führte das BZSt in seinem Ersuchen zusammengefasst Folgendes aus:

Die Y. _____ GmbH sei eine Tochtergesellschaft der X. _____ AG. Letztere habe sich nach Kenntnisstand der deutschen Behörden im Alleineigentum von B. _____ befunden, der (...) 2013 verstorben sei. Festzustellen sei, ob es bei der X. _____ AG nach dem Tod des ehemaligen Anteilseigners zu einem Anteilseignerwechsel gekommen sei. Laut Auskunft der Y. _____ GmbH habe eine Erbengemeinschaft zunächst die Anteile erhalten. Weitere Auskünfte habe der Vertreter der Y. _____ GmbH nicht geben können oder wollen. Unterlagen hätten keine vorgelegt werden können. Ein Anteilseignerwechsel habe Auswirkungen auf die vorgetragenen Verluste zur Körperschaftsteuer und zur Gewerbesteuer, die nach deutschem Steuerrecht bei einem Anteilseignerwechsel zu kürzen seien.

A.c Für den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2015 ersuchte das BZSt die ESTV um nachstehende Informationen:

- Ist die X. _____ AG (CH) den Finanzbehörden bekannt?
- Geben Sie bitte – sofern verfügbar – die Namen der verantwortlichen Personen der X. _____ AG an (z.B. Geschäftsführer, Mitglieder des Verwaltungsrats, Gesellschafter, Konzerngesellschaften).
- Mit wieviel Prozent sind die Anteilseigner (die Erbengemeinschaft des ehemaligen Anteilsinhabers B. _____) an der X. _____ AG beteiligt?
- Sofern die Erbengemeinschaft ihre Anteile veräussert hat: mit wieviel Prozent sind die neuen Anteilseigner an der AG beteiligt?
- War bis (...) 2013 B. _____ der alleinige Anteilseigner?

- Liegen Treuhandverhältnisse vor? Sofern Treuhandverhältnisse vorliegen, bitte ich um Mitteilung, wer die Treugeber sind.
- Sollte in den Folgejahren (ab 2016) eine Anteilsveräusserung von über 25% aller Anteile stattfinden, wäre ich über eine Mitteilung dankbar.
- Bitte übermitteln Sie uns Kopien aller relevanten Dokumente in diesem Bereich. Falls benötigt, bitte angeben
 - eventuelle Kaufverträge über den Erwerb von Anteilen an der X._____ AG (ab 2013);
 - gegebenenfalls Treuhandverträge.

B.

B.a Am 28. Juni 2016 verlangte die ESTV vom kantonalen Steueramt (...), die vom BZSt ersuchten Informationen innerhalb von 14 Tagen zu edieren. Dieser Aufforderung kam das Steueramt am 1. Juli 2016 nach. Dabei teilte es u.a. mit, dass gemäss seiner Kenntnis nicht die Erbengemeinschaft, sondern A._____, wohnhaft in Deutschland, einziger Aktionär der X._____ AG gewesen sei. Dies ergebe sich aus einem Generalversammlungprotokoll vom (...) 2013 und einer entsprechenden Vollmacht. Weiter lägen ihm keine Hinweise vor, dass die Erbengemeinschaft an der X._____ AG beteiligt sei. Die Aktien würden weder in den Steuerunterlagen von B._____ und von den im Kanton (...) wohnhaften Mitgliedern der Erbengemeinschaft noch im Testament, Tresoröffnungsprotokoll oder den Erbteilungsverträgen erwähnt.

B.b Ebenfalls am 28. Juni 2016 ersuchte die ESTV die X._____ AG, ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen zuzustellen sowie die Y._____ GmbH über das Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, in der Schweiz ein Zustelldomizil zu bezeichnen. Die X._____ AG stellte der ESTV die ersuchten Informationen zu und teilte mit, dass die Y._____ GmbH am 18. August 2016 über das Amtshilfeverfahren informiert werden konnte.

C.

Im Rahmen der Gewährung des rechtlichen Gehörs durch die ESTV beantragten die Erbengemeinschaft von B._____ sel. und die X._____ AG mehrfach, die zu übermittelnden Informationen zu ergänzen. Am 22. Dezember 2016 orientierte die ESTV letztmals über die beabsichtigte Informationsübermittlung, welche aufgrund der Ergänzungsanträge diverse freiwillige Zusatzinformationen enthielt. Die Erbengemeinschaft erklärte am 28. Dezember 2016 ihre Zustimmung. Die X._____ AG, nunmehr an-

waltlich vertreten, liess der ESTV innert erstreckter Frist eine Stellungnahme einreichen. Sie machte geltend, A._____ sei tatsächlich nie Aktionär der X._____ AG gewesen, weshalb dessen Name dem BZSt nicht zu übermitteln sei.

D.

Mit Schlussverfügung vom 31. Oktober 2017 gab die ESTV dem Amtshilfegesuchen des BZSt vom 22. Juni 2016 – mit Ausnahme der ersuchten Informationen für das Steuerjahr 2016 – statt und ordnete die Übermittlung der edierten Informationen, insbesondere auch bezüglich der allfälligen Aktionärserschaft von A._____, an.

E.

Gegen diese Schlussverfügung erhoben die X._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) und A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer), beide vertreten durch dieselben Rechtsanwälte, mit einer gemeinsamen Rechtsschrift am 30. November 2017 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragen, die Schlussverfügung vom 31. Oktober 2017 sei aufzuheben und dem Amtshilfegesuch des BZSt vom 22. Juni 2016 sei nur unter Weglassung der wahrheitswidrigen Ausführungen zur Aktionärserschaft des Beschwerdeführers nachzukommen. Sie verlangen konkret die Streichung der Antworten des Steueramtes zu den Fragen Bst. c) und g) gemäss Dispositiv, soweit sie den Namen des Beschwerdeführers enthalten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag, zulasten der Vorinstanz.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2018 verlangt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

G.

Mit Stellungnahmen vom 21. Februar 2018 bzw. vom 27. Februar 2018 äussern sich die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz im Wesentlichen zum prozessualen Vorgehen der Vorinstanz und halten letztlich an ihren vorgängigen Anträgen fest.

H.

Auf die detaillierten Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BZSt vom 22. Juni 2016 gestützt auf das DBA-D zugrunde. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 672.5; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario), soweit dem DBA-D nichts anderes zu entnehmen ist (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA-D zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 bis 33 VGG). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführenden, die von der Vorinstanz als beschwerdeberechtigte Personen qualifiziert wurden, sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung und Personen, über die Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 19 Abs. 2 StAhiG und Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

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

2.

2.1 Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verleiht den von einem zu treffenden Entscheid Betroffenen verschiedene Mitwirkungsrechte. Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehälte, so das Akteneinsichtsrecht, das Recht auf Informationen über den Verfahrensausgang und das Recht auf einen begründeten Entscheid (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.80 ff.; PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, Art. 29 N. 1 ff.; WALDMANN/BICKEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 29 N. 2 ff.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör gebietet es als elementares Prinzip, dass Entscheide den direkt betroffenen Personen eröffnet werden (statt vieler: BGE 133 I 201 E. 2.1).

2.2 Verfahrensmängel, die in Gehörsverletzungen liegen, führen in der Regel zur Anfechtbarkeit des fehlerhaften Entscheids (BGE 129 I 361 E. 2.1). Nur wenn es sich um einen besonders schwer wiegenden Verstoss gegen grundlegende Parteirechte handelt, haben solche Gehörsverletzungen die Nichtigkeit zur Folge. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Betroffene von einer Entscheidung mangels Eröffnung gar nichts weiss bzw. wenn er gar keine Gelegenheit erhalten hat, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen (BGE 137 I 273 E. 3.1, 136 III 571 E. 6.2, 129 I 361 E. 2.1, 122 I 97 E. 3a/aa; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1078 und 1111 ff.).

Art. 38 VwVG hält fest, dass den Parteien aus einer mangelhaften Eröffnung einer Verfügung kein Nachteil erwachsen darf. Rechtsprechungsgemäss kann sodann eine nicht besonders schwer wiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die – wie in Amtshilfeverfahren das Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 49 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) – sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 126 V 132 E. 2b, 125 V 371 E. 4c/aa; vgl. dazu auch Urteil des BVGer A-6578/2014 und A-6403/2014 vom 28. Oktober 2015 E. 3).

2.3 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitet sind auch die amts-hilfespezifischen Informations- und Mitwirkungsrechte nach Art. 14 ff. StAhiG. Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Sie informiert die weiteren Personen, von deren Beschwerdeberechtigung sie nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG ausgehen muss, über das Amtshilfeverfahren (Art. 14 Abs. 2 StAhiG). Ist eine Person nach Absatz 1 oder 2 (beschwerdeberechtigte Person) im Ausland ansässig, so ersucht die ESTV die Informationsinhaberin oder den Informationsinhaber, diese Person aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen (Art. 14 Abs. 3 StAhiG) oder sie informiert die Person nach Massgabe von Art. 14 Abs. 4 StAhiG direkt, sofern die postalische Zustellung zulässig ist oder die ersuchende Behörde diesem Vorgehen im Einzelfall ausdrücklich zustimmt. Kann eine beschwerdeberechtigte Person nicht erreicht werden, so informiert die ESTV sie auf dem Weg der ersuchenden Behörde oder durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Ersuchen und fordert sie auf, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen (vgl. Art. 14 Abs. 5 StAhiG).

Die rechtskonforme Eröffnung der Schlussverfügung an eine im Ausland ansässige beschwerdeberechtigte Person erfolgt via Zustellung an die bevollmächtigte Person oder direkt, sofern es zulässig ist, Schriftstücke im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen. Andernfalls eröffnet die ESTV die Schlussverfügung im Bundesblatt (Art. 17 Abs. 3 StAhiG).

2.4 Das Bundesverwaltungsgericht hat sich wiederholt mit Verletzungen des rechtlichen Gehörs in Amtshilfverfahren, insbesondere mit Eröffnungsfehlern, auseinandergesetzt.

2.4.1 Eine die Nichtigkeit der Schlussverfügung begründende schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs hat das Bundesverwaltungsgericht in Fällen bejaht, in denen eine nach dem Amtshilfegesuch im ersuchenden Staat steuerpflichtige und damit formell betroffene Person nicht über das Amtshilfverfahren informiert worden war (vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 2.3, A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 3 und 5, A-7076/2014 vom 1. April 2015 E. 3.3, A-7401/2014 vom 24. März 2015 E. 3.3). Ebenfalls qualifizierte es eine Schlussverfügung als nichtig, die zwei formell nicht betroffenen, aber dennoch beschwerdeberechtigten Personen, die sich nicht am Verfahren beteiligt hatten, nicht eröffnet worden war (Urteil des BVGer A-8269/15 vom 29. August 2016 E. 6).

Ebenfalls von einer schwerwiegenden, die Teilnichtigkeit der Schlussverfügung begründenden Verletzung des rechtlichen Gehörs ging das Bundesverwaltungsgericht aus in einer Konstellation, in der Bankinformationen über im Ausland ansässige, im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Gesellschaften übermittelt werden sollten, ohne dass die Gesellschaften gesetzeskonform über das Amtshilfverfahren informiert worden waren. Zwar erfolgte die Eröffnung der Schlussverfügung durch Publikation im Bundesblatt, das Gericht qualifizierte diese im konkreten Fall aber aufgrund des subsidiären Charakters dieses Informationskanals als nicht rechtskonform. Zudem konnte nicht davon ausgegangen werden, dass die Gesellschaften, die sich nicht am Verfahren beteiligt hatten, auf die ein oder andere Weise, namentlich aufgrund von Verbindungen zu den weiteren betroffenen Personen, über das Amtshilfeersuchen auf dem Laufenden waren (Urteil des BVGer A-3421/2016 vom 5. Juli 2017 E. 5.3.1 f mit Hinweis auf das Urteil des BGer 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 8.3).

2.4.2 Demgegenüber hat das Bundesverwaltungsgericht eine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs verneint in einem Fall, in dem

Informationen über eine im Ausland ansässige Gesellschaft, deren eigene Steuersituation nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens bildete, ausgetauscht werden sollten. Auch wenn die von der Gehörsverletzung betroffene Person von der ESTV nicht über das Amtshilfeersuchen in Kenntnis gesetzt worden war, betrachtete das Gericht den Verfahrensmangel als im Laufe des Beschwerdeverfahrens geheilt. Entscheidend war, dass die Gesellschaft offenbar dennoch Kenntnis vom Amtshilfeverfahren hatte, zumal sie die Schlussverfügung innert der Beschwerdefrist anfocht und weder geltend gemacht noch aktenkundig war, dass ihr durch das fragliche Vorgehen der Vorinstanz ein Nachteil erwachsen wäre (Urteil des BVGer A-6314/2015 vom 25. Februar 2016 E. 4.1).

3.

3.1 Art. 27 DBA-D in der hier anwendbaren, am 21. Dezember 2011 in Kraft getretenen Fassung (AS 2012 825 ff.), entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA 2010).

Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA-D tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich 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 oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei wird der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-D (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-D (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA-D).

3.2 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. statt vieler: BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-171/2017 vom 5. Juli 2017 E. 2.3.1, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.1).

3.2.1 Nach Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-D sind sich die Vertragsparteien in Bezug auf Art. 27 DBA-D einig darüber, «dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin be-

steht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. [...]»..

3.2.2 Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2). 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 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-5066/2016 vom 17. Mai 2018 E. 2.3.2, A-3421/2016 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.1, A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3, BGE 142 II 161 E. 2.1.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (statt vieler: Urteile des BVGer A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 3.3.2, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 2.2.2, je mit weiteren Hinweisen).

Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) zwingend zu berücksichtigen ist (statt vieler: Urteile des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.5.1, A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4).

3.3

3.3.1 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt (soweit hier interessierend) als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt wird.

3.3.2 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der bis Ende 2016 gültig gewesenen Fassung dieser Vorschrift (AS 2013 231) unzulässig.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass es in gewissen Konstellationen unumgänglich ist, Informationen auch über Personen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. So hat das Bundesgericht den Begriff der betroffenen Person im Zusammenhang mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der erwähnten Fassung massgeblich davon abhängig gemacht, ob die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein können (BGE 141 II 436 E. 4.5). Solche Informationen sind dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 4.2.1). Rechtsprechungsgemäss ist Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der genannten Fassung bzw. der darin enthaltene Begriff der von einem Ersuchen nicht betroffenen Person restriktiv zu handhaben (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.) und fallen unter diesen Begriff nur Personen, deren Namen rein zufällig in den zu übermittelnden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Urteile des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.1.3).

3.3.3 Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der seit 1. Januar 2017 in Kraft stehenden Fassung ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, «wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen». Der Gesetzgeber beabsichtigte mit dieser Bestimmung die bestehende Praxis der ESTV zu verschriftlichen, wonach vor allem Personen geschützt werden sollen, die zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (BBI 2015 5585 ff., 5623; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, A-171/2017 vom 5. Juli 2017 E. 5.2, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.1).

3.4 Mit dem Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (nachfolgend: Amtshilfeübereinkommen; AS 2016 5059) hat das StAhiG Änderungen er-

fahren und enthält neu Regelungen zum Vollzug der Amtshilfe beim spontanen Informationsaustausch (vgl. insbesondere 3. Kapitel, Art. 22a ff.). Die Ausführungsbestimmungen dazu finden sich in der Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen vom 23. November 2016 (StAhiV, SR 651.11), insbesondere in den Artikeln 5 bis 14 StAhiV.

4.

Vorliegend ist vorab auf die Rüge der Beschwerdeführenden einzugehen, wonach der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren in Verletzung von Art. 14 StAhiG nicht korrekt über das Amtshilfeverfahren informiert worden sei. Sie machen damit sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend (E. 2).

4.1 Wie sich aus den vorinstanzlichen Akten ergibt, hat die ESTV den Beschwerdeführer vor Erlass der Schlussverfügung via Publikation im Bundesblatt am 11. Oktober 2016 aufgefordert, in der Schweiz ein Zustelldomizil zu bezeichnen „um die Geltendmachung des rechtlichen Gehörs zu ermöglichen“. Nachdem der Beschwerdeführer kein Zustelldomizil bezeichnet hatte, eröffnete ihm die ESTV die Schlussverfügung am 31. Oktober 2017 wiederum via Publikation im Bundesblatt.

4.2 Zwar könnte sich die Frage stellen, ob es vorliegend aufgrund der Beziehungsnähe zwischen der Beschwerdeführerin und dem Beschwerdeführer nicht angezeigt gewesen wäre, den Beschwerdeführer über die Beschwerdeführerin (welche die strittige Information allerdings nicht ediert hat) zu informieren oder ein postalische Zustellung zu erwägen, bevor eine Publikation im Bundesblatt erfolgt (zur Informationskaskade nach Art. 14 Abs. 3 bis 5 StAhiG: vgl. E. 2.3). Ob aber letztlich eine Gehörsverletzung wegen mangelhafter Information bzw. mangelhafter Eröffnung vorliegt, muss hier nicht abschliessend geklärt werden. Die allfällige Gehörsverletzung erscheint im vorliegenden Fall nämlich nicht als derart schwerwiegend, dass auf Nichtigkeit der Schlussverfügung zu erkennen wäre (vgl. E. 2.4.1): Beim Beschwerdeführer handelt es sich nicht um die im ersuchenden Staat ansässige betroffene Person, deren Steuersituation überprüft werden soll. Auch hat der Beschwerdeführer trotz allfälliger Gehörsverletzung die Schlussverfügung, von deren Inhalt er gemäss eigenen Angaben informell von der Beschwerdeführerin in Kenntnis gesetzt wurde, in- nert der Beschwerdefrist angefochten. Weiter ist weder aktenkundig noch geltend gemacht, dass dem Beschwerdeführer durch das Vorgehen der Vorinstanz ein Nachteil erwachsen ist. Mit Blick auf die Beurteilung in einem ähnlich gelagerten Fall (E. 2.4.2) hat damit eine allfällige Verletzung

des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers durch die Vorinstanz als im Laufe des Beschwerdeverfahrens geheilt zu gelten. Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung erfüllt sind.

5.

5.1 Im vorliegenden Fall erfüllt das Amtshilfeersuchen unstreitig die formalen Voraussetzungen. Das Ersuchen enthält die erforderlichen Angaben, steht mit dem Subsidiaritätsprinzip, welches in Ziff. 3 Bst. a des Protokolls zum DBA-D erwähnt wird, in Einklang und es bezweckt keine «fishing expedition». Auch was die materiellen Voraussetzungen betrifft, wehren sich die Beschwerdeführenden zurecht nicht grundsätzlich gegen die beabsichtigte Amtshilfeleistung. Sie verlangen lediglich, es sei von der Übermittlung derjenigen Informationen abzusehen, welche den Beschwerdeführer „tatsachenwidrig“ als Aktionär bezeichnen.

5.2 Die Beschwerdeführenden bringen vorab vor, im Amtshilfeersuchen sei die Frage, wer im Jahr 2013 Aktionär der Beschwerdeführerin gewesen sei, nicht gestellt worden. Daher dürfe diese auch nicht beantwortet werden.

5.2.1 Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet der Informationsaustausch auf Ersuchen nach Massgabe von Art. 27 DBA-D. Vorausgesetzt für eine Amtshilfeleistung nach dieser Bestimmung ist, dass um die zu übermittelnden Informationen ersucht worden ist. Mit anderen Worten dürfen Informationen, die vom ersuchenden Staat nicht verlangt wurden, nicht auf der Basis von Art. 27 DBA-D ausgetauscht werden.

5.2.2 Die ersuchende Behörde verlangt Informationen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2015, konkret die Namen der verantwortlichen Personen der X. _____ AG (z.B. Geschäftsführer, Mitglieder des Verwaltungsrats, Gesellschafter, Konzerngesellschaften). Die ersuchende Behörde fragt also explizit nach Namen von Gesellschaftern, dies sind bei der Aktiengesellschaft die Aktionäre. Indem der Zeitraum, für den um Informationen ersucht wird, ausdrücklich genannt und den konkreten Fragen vorangestellt wurde, hat die ersuchende Behörde unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass sich die erfragten Informationen auf den Zeitraum 2013 bis 2015 beziehen. Daran vermag der Umstand, dass die Fragen in der Zeitform des „Präsens“ formuliert wurden, nichts zu ändern. Der Interpretation der Beschwerdeführenden, wonach das BZSt gar nicht wissen wolle, wer 2013 Aktionär war, ist somit nicht zuzustimmen. Ebenso wenig erschliesst sich dem Gericht aufgrund des klar

definierten Zeitraums von 2013 bis 2015, inwiefern Hauptfrage des Ersuchens sein soll, zu wieviel Prozent die Erbgemeinschaft „heute“ an der Beschwerdeführerin beteiligt sei. Nach dem Gesagten und auch mit Blick auf den weiteren umfassenden Fragenkatalog ist die vorliegend strittige Information vom Amtshilfeersuchen klar erfasst. Eine spontane Amtshilfeleistung, deren Zulässigkeit gegebenenfalls zu prüfen gewesen wäre, liegt nicht vor.

5.3 Die Beschwerdeführenden beanstanden, dass die Übermittlung einer offensichtlich falschen Information gegen Art. 14 StAhiV verstosse. Sie verkennen dabei, dass Art. 14 StAhiV im Zusammenhang mit dem Vollzug des spontanen Informationsaustauschs steht (E. 3.4). Wie erwähnt, kann vorliegend von einem spontanen Informationsaustausch keine Rede sein und Art. 14 StAhiV findet daher auf den vorliegenden Fall keine Anwendung. Die Beschwerdeführenden können aus dieser Bestimmung nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.4 Die Beschwerdeführenden rügen weiter eine Verletzung von Art. 27 DBA-D bzw. Art. 17 Abs. 2 StAhiG, denn die (ihrer Ansicht nach) falsche Information betreffend die Aktionärserschaft des Beschwerdeführers sei nicht voraussichtlich erheblich und dürfe nicht übermittelt werden.

5.4.1 Massgebend bei der Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist, ob die 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. Die voraussichtliche Erheblichkeit ist nur dort zu verneinen, wo ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (E. 3.2.2).

5.4.2 Die Beschwerdeführenden wenden ein, die zur Übermittlung vorgesehene Information, wonach der Beschwerdeführer Aktionär der X. _____ AG gewesen sein soll, sei unwahr. Tatsächlich sei der Beschwerdeführer nie Aktionär gewesen. Dass er in den von der Steuerverwaltung edierten zwei Dokumenten trotz fehlender wirtschaftlicher Berechtigung als Alleinaktionär der X. _____ AG aufgetreten sei, habe mit besonderen Umständen nach dem Tod von B. _____ zu tun. Letzterer sei alleiniger Verwaltungsrat gewesen. Man habe zu verhindern versucht, dass das Handelsregisteramt – wie bei anderen von B. _____ geleiteten Ge-

sellschaften – einen Organisationsmangel geltend mache bzw. die Gesellschaft im schlimmsten Fall auflöse. Weil die Erbengemeinschaft offenbar nicht sofort handlungsfähig gewesen sei und nicht für eine Neubesetzung des Verwaltungsrats habe aufgeboten werden können, habe sich der neu zu wählende Verwaltungsrat bereit erklärt, die Generalversammlung mit dem Beschwerdeführer als Aktionär durchzuführen. Auf diese Weise sei der Organisationsmangel erfolgreich behoben worden. Indessen sei zivilrechtlich zu keinem Zeitpunkt Eigentum an den Aktien an den Beschwerdeführer übertragen worden. Sodann sei die Situation im Nachgang (im Jahr 2017) bereinigt worden: Die Erbengemeinschaft habe die Aktien steuerlich nachdeklariert und das Generalversammlungsprotokoll aus dem Jahr 2013 sei formell berichtigt worden.

5.4.3 Im Amtshilfeersuchen wird ausgeführt, ein allfälliger in den Jahren 2013 bis 2015 erfolgter Anteilseignerwechsel an der X. _____ AG habe insofern Auswirkungen auf die Besteuerung der deutschen Tochtergesellschaft als gegebenenfalls Verlustvorträge zu kürzen seien. Die bei der kantonalen Steuerverwaltung beschaffte Information betreffend die Aktionärs-eigenschaft des Beschwerdeführers im Jahr 2013 und die von Organen der Beschwerdeführerin erstellten Dokumente aus dem Jahr 2013 (Generalvollmacht vom [...] 2013 und Generalversammlungsprotokoll vom [...] 2013), in denen der Beschwerdeführer als Alleinaktionär erwähnt wird, weisen einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt auf und sind damit grundsätzlich geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Fraglich ist, ob die voraussichtliche Erheblichkeit im vorliegenden Fall deshalb zu verneinen ist, weil der Informationsinhalt gegebenenfalls falsch oder unwahr ist.

5.4.4 Die Beschwerdeführenden erachten es als geradezu offensichtlich, dass die Information über die Aktionärs-eigenschaft des Beschwerdeführers im Jahr 2013 inhaltlich falsch sei. Dem ist nicht zuzustimmen. Die von der Steuerverwaltung edierten Dokumente, welche aus dem Jahr 2013 stammen und den Beschwerdeführer unmissverständlich als Alleinaktionär bezeichnen, sind unbestrittenermassen echt. Es handelt sich um Dokumente (ein Generalversammlungsprotokoll und eine Vollmacht), die von der Beschwerdeführerin selbst unter bewusster Mitwirkung des Beschwerdeführers erstellt wurden. Es erschliesst sich dem Gericht nicht, inwiefern bei dieser Sachlage eine allfällige Unwahrheit der Information offensichtlich sein soll, zumal offenbar keine Dokumente aus jener Zeit existieren, welche auf einen tatsächlichen Informationsinhalt hindeuten. Ergänzend in Betracht zu ziehen ist, dass die Steuerverwaltung auch im Zusammenhang

mit dem Erbfall nicht in Besitz von Dokumenten gelangt ist, welche belegen, dass die Aktien der Beschwerdeführerin an die Erbengemeinschaft übertragen wurden und folglich die strittige Information schon damals als klar falsch erkennbar gewesen wäre. Die im Nachgang getroffenen Vorkehren der Beteiligten, so namentlich die steuerliche Nachdeklaration der Aktien durch die Erbengemeinschaft und die Korrektur des Generalversammlungsprotokolls im Jahr 2017 sowie die Nachführung des Aktienbuchs (in dem der Beschwerdeführer nicht aufgeführt ist) sind zwar Indizien für die Unrichtigkeit der ursprünglichen Information, lassen diese aber dennoch nicht rückwirkend als geradezu „offensichtlich falsch“ erscheinen.

5.4.5 Nicht zu folgen ist schliesslich der Ansicht der Beschwerdeführenden, wonach die Frage, wer aus zivilrechtlicher Sicht im Jahr 2013 Aktionär der Beschwerdeführerin war, von der ESTV hätte beantwortet werden müssen. Weder ist die ESTV sachkompetente Behörde für zivilrechtliche Fragestellungen noch ist das Amtshilfeverfahren dazu angelegt und geeignet, materiellrechtliche Vorfragen definitiv zu entscheiden. Die Aufgabe der ersuchten Behörde bei der Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit erschöpft sich darin, jene Informationen von der Übermittlung an die ersuchende Behörde auszusondern, deren voraussichtliche Erheblichkeit für den genannten Steuerzweck unwahrscheinlich ist. Bleibt aufgrund der Aktenlage unklar, ob eine Information richtig oder falsch ist, bzw. liegt also keine „offensichtliche Unrichtigkeit“ vor, kann nicht gesagt werden, ein Zusammenhang zwischen der strittigen Information und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung erscheine geradezu unwahrscheinlich. Damit ist die voraussichtliche Erheblichkeit der hier strittigen Information zu bejahen.

5.4.6 Der Vollständigkeit halber ist anzufügen, dass die Art und Weise der vorgesehenen Informationsübermittlung berücksichtigt, dass die Aktionärs-eigenschaft des Beschwerdeführers umstritten ist und möglicherweise nicht den Tatsachen entspricht. Einerseits werden die abweichenden Informationen der Steuerverwaltung und der Erbengemeinschaft bzw. der Beschwerdeführerin von der ESTV in den Antworten gleichrangig gegenübergestellt. Andererseits hat auch die Steuerverwaltung bloss ihren jeweiligen Kenntnisstand mit den entsprechenden Quellenangaben weitergeleitet, ohne dass daraus ein Anspruch auf Vollständigkeit abgeleitet werden könnte. Dem Verhältnismässigkeitsgebot ist damit auch unter diesem Aspekt Genüge getan.

5.5 Die Beschwerdeführenden beanstanden schliesslich eine Verletzung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. E. 3.3.2 f.). Wie erwähnt, ist die Information

über die allfällige Aktionärseigenschaft des Beschwerdeführers voraussichtlich erheblich für die Besteuerung der in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin. Der Name des Beschwerdeführers taucht nicht bloss zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auf. Er gilt damit nicht als „nicht betroffene Person“, weshalb sein Name zu übermitteln ist. Soweit die Beschwerdeführenden unter dem Aspekt der Betroffenheit erneut das Verhältnismässigkeitsprinzip ins Feld führen, stossen sie ins Leere. Dieser Rechtsgrundsatz ist im Zusammenhang mit der Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG rechtsprechungsgemäss gewahrt, wenn die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen – wie vorliegend – erfüllt ist (vgl. Urteil des BGer 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 4.5, Urteil des BVerger A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 4.3.4).

6.

Nach dem Gesagten erscheinen die Voraussetzungen für die Leistung der gemäss der angefochtenen Schlussverfügung vorgesehenen Amtshilfe als erfüllt. Die angefochtene Schlussverfügung ist demzufolge zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen.

7.

Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführenden die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

Den unterliegenden Beschwerdeführenden ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

8.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann 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 Sinne von Art. 84 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) handelt (Art. 83 Bst. h,

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.

2.

Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt und dem in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss entnommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz ([...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Salome Zimmermann

Kathrin Abegglen Zogg

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). 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: