



Urteil vom 26. Oktober 2022

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

A. _____,
(...)
vertreten durch
Thomas H. A. Verschuuren Kopfstein, Rechtsanwalt,
Klein Rechtsanwälte AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-NL).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 26. November 2020 richtete der Belastingdienst der Niederlande (nachfolgend: BD oder ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.6; nachfolgend: DBA CH-NL) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Im Ersuchen bezeichnet der BD A._____ als «betroffene (juristische) Person in den Niederlanden» (nachfolgend: betroffene Person) und die B._____ AG als «betroffene (juristische) Person in der Schweiz» [recte: Informationsinhaberin] (nachfolgend: Bank 1). Als betroffene Steuerarten und Steuerjahre wird die Einkommenssteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2019 angegeben.

A.b Der BD verwies im Ersuchen auf ein früheres Amtshilfeersuchen, welches am 7. Mai 2018 in derselben Angelegenheit an die ESTV gestellt worden ist. In diesem Auskunftersuchen habe der BD Informationen im Zusammenhang mit einer Zahlung vom 23. Mai 2011 über Fr. 1'258'100.- auf das Konto Nr. (...) der C._____ Bank (nachfolgend: Bank 2) [lautend auf die betroffene Person] angefordert. In ihrer Antwort vom 9. September 2020 habe die ESTV mitgeteilt, dass die betreffende Einzahlung mit dem durch die Bank 1 ausgestellten Check Nr. (...) vom 17. Mai 2011 (Referenz Nr. [...]) und über ein internes Abwicklungskonto (Nr. [...]) der Bank 1 erfolgt sei. Ferner sei mitgeteilt worden, dass das bankinterne Abwicklungskonto keinem Endkunden zugeordnet werden könne.

Der BD erklärte weiter, dass die Beantwortung des Amtshilfeersuchens vom 7. Mai 2018 keine völlige Klarheit darüber habe geben können, welche Abklärung des Sachverhalts bei der Bank 1 erfolgt sei. Zudem weigere sich die betroffene Person nach wie vor, trotz wiederholter Aufforderungen durch die niederländische Finanzverwaltung, Angaben zur Herkunft des einbezahlten Betrags zu machen. Es sei namentlich unklar, ob es «ein vorheriges bzw. ein anderes Bankkonto» auf den Namen der betroffenen Person gäbe bzw. «ob das Geld von einer natürlichen Person, einer juristischen Person (wie Trust, Anstalt, Foundation, Gesellschaft) oder einer Behörde (zum Beispiel einer Versicherungsgesellschaft)» stamme. Wenn «das Geld von einer anderen Person bzw. Einrichtung» stamme, liege

«möglicherweise eine Schenkung oder Ablösung» vor. Für die niederländische Steuerverwaltung sei es wichtig, dass die Herkunft der Einzahlung in Erfahrung gebracht werde, damit eine richtige Steuererhebung erfolgen könne.

A.c Mit einem Fragenkatalog ersuchte der BD um verschiedene Informationen über die Herkunft des mittels Checks Nr. (...) auf das Konto der betroffenen Person bei der Bank 2 einbezahlten Betrags in der Höhe von Fr. 1'258'100.-. Zudem möchte er wissen, ob es allfällige weitere, auf den Namen der betroffenen Person lautende Konten bei der Bank 1 gibt.

A.d Im Amtshilfeersuchen bestätigte der BD ferner, alle üblichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft zu haben. Er versicherte zudem, er sei bereit sowie in der Lage, solche Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und weiterzuleiten.

B.

B.a Am 2. Dezember 2020 erliess die ESTV gegenüber der Bank 1 eine Editionsverfügung. Darin ersuchte sie die Bank 1, die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und diese aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. Am 17. Dezember 2020 und am 22. Dezember 2020 kam die Bank 1 der Aufforderung zur Aktenedition nach und bestätigte, dass der auf die betroffene Person ausgestellte Check Nr. (...) am 24. Mai 2011 eingelöst und einem internen Checkkonto der Bank 1 belastet worden sei. Zudem teilte die Bank 1 mit, dass für den angegebenen Zeitraum keine Beziehungen zur betroffenen Person festgestellt worden seien. Auf Nachfrage der ESTV am 21. Dezember 2020 teilte die Bank 1 mit, dass «in Bezug auf den angegebenen Check einen Auftrag von Bank D. _____ AG» vorgelegen habe.

B.b Am 4. Januar 2021 erliess die ESTV gegenüber der D. _____ AG (nachfolgend: Bank 3) eine Editionsverfügung und ersuchte sie ebenfalls, die betroffene Person sowie allfällige weitere Kontoinhaber über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und sie aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. Mit Schreiben vom 6. Januar 2021 liess die Bank 3 verlauten, dass es sich beim fraglichen Check um einen sog. «Fremdbankencheck» handle, welcher von ihr bei der Bank 1 «bestellt» worden sei. Der Check sei bei der Bank 3 «ab dem Konto-/Depotbeziehung Nr. (...), lautend auf E. _____, gezogen» worden. Des Weiteren teilte die Bank 3 der ESTV mit, dass sie den

Kontoinhaber aufgrund fehlender aktueller Kontaktdaten nicht habe über das Amtshilfeverfahren informieren können.

C.

C.a Mit E-Mail vom 18. Januar 2021 teilte Rechtsanwalt Thomas H. A. Verschuuren Kopfstein der ESTV mit, nach wie vor mit der Wahrung der Interessen der betroffenen Person betraut zu sein und ersuchte gleichzeitig um Akteneinsicht im laufenden Amtshilfeverfahren.

C.b Mit Schreiben vom 19. Januar 2021 gewährte die ESTV die beantragte Akteneinsicht und gab Gelegenheit zur Stellungnahme. Mit demselben Schreiben orientierte die ESTV die betroffene Person zudem über das laufende Amtshilfeersuchen sowie über die beabsichtigte Übermittlung der entsprechenden Informationen.

D.

Nach einmalig gewährter Fristerstreckung durch die ESTV reichte der Vertreter der betroffenen Person am 15. Februar 2021 eine Stellungnahme ein und legte dar, dass die betroffene Person der Amtshilfe nicht zustimme.

E.

Am 12. April 2021 erliess die ESTV eine Schlussverfügung betreffend die betroffene Person. Darin wurde verfügt, dass Amtshilfe geleistet werde (Dispositiv-Ziff. 1) und es wurden die Informationen genannt, welche an die ersuchende Behörde übermittelt werden sollen (Dispositiv-Ziff. 2). Zu diesen Informationen gehören insbesondere die folgenden Angaben (unter Beilage der relevanten Dokumente), wobei in den übrigen Antworten auf diese Angaben verwiesen wird:

- «Gemäss Auskunft der B._____ AG [Bank 1] und der D._____ AG [Bank 3] handelt es sich beim erwähnten Check um einen sogenannten Fremdbankencheck, welcher von der D._____ AG [Bank 3] bei der B._____ AG [Bank 1] bestellt wurde»;
- «Das Geld ist der Konto-/Depotbeziehung Nr. (...) bei D._____ AG [Bank 3], lautend auf E._____, (...), belastet worden»;
- «Gemäss Angaben der B._____ AG [Bank 1] sind keine Beziehungen lautend auf die betroffene Person festgestellt worden».

Sowohl der Antrag der betroffenen Person auf Nichteintreten bzw. Abweisung des Amtshilfeersuchens wie auch ihr Eventualantrag auf Schwärzung

sämtlicher Details betreffend E._____ wurden abgewiesen [Dispositiv-Ziff. 3].

Schliesslich führte die ESTV aus, dass sie den BD im Rahmen der Beantwortung des Ersuchens darauf hinweisen werde; dass die unter Dispositiv-Ziff. 2 genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in den Verfahren gegen die betroffene Person und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen sowie, dass die erhaltenen Informationen, wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts beschafften Informationen, geheim zu halten sind und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 DBA CH-NL genannten Steuern befasst sind und diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden dürfen (Dispositiv-Ziff. 4).

Die ESTV begründete ihren Entschluss, Amtshilfe zu leisten zusammengefasst damit, dass das Ersuchen vom 26. November 2020 die geltenden formellen Anforderungen erfülle. Es könne davon ausgegangen werden, dass die ersuchende Behörde alle innerstaatlichen Auskunftsquellen ausgeschöpft habe. Zudem habe die ersuchende Behörde die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen genügend klar dargelegt.

F.

Gegen diese Schlussverfügung erhob die betroffene Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 12. Mai 2021 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt die Aufhebung der Schlussverfügung sowie das Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen bzw. die Verweigerung der Amtshilfe an die ersuchende Behörde (Ziff. 1). Eventualiter zu Ziff. 1 beantragt sie, es sei die Schlussverfügung aufzuheben, die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen und die Vorinstanz anzuweisen, eine Nachfrage beim ersuchenden Staat hinsichtlich der Erheblichkeit der ersuchten Informationen für die Veranlagung der Einkommenssteuern der Beschwerdeführerin vorzunehmen (Ziff. 2). Eventualiter zu Ziff. 1 und 2 sei die Dispositiv-Ziff. 4 der Schlussverfügung mit dem Zusatz «ausschliesslich in Steuerstrafsachen» zu ergänzen (Ziff. 3). Die Kosten- und Entschädigungsfolgen seien zu Lasten der ESTV zu sprechen (Ziff. 4).

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin den Beizug der Akten des vorinstanzlichen Verfahrens (Ziff. 1) sowie des [abgeschlossenen] Verfahrens A-765/2019 vor dem Bundesverwaltungsgericht (Ziff. 2). Zudem sei die Vorinstanz anzuweisen, der Beschwerdeführerin die in Ziff. 3 der prozessualen Anträge bezeichneten Akten ungeschwärzt zu übermitteln. Sodann sei der Beschwerdeführerin eine angemessene Frist zur Ergänzung ihrer Beschwerde anzusetzen.

G.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) reichte am 19. Juli 2021 ihre Vernehmlassung ein. Darin beantragt sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde (Ziff. 1). Im Übrigen beantragt sie die Gutheissung (Ziff. 2 und 3) bzw. die teilweise Gutheissung (Ziff. 4) der prozessualen Anträge der Beschwerdeführerin.

H.

Mit Zwischenverfügung vom 21. Juli 2021 des Bundesverwaltungsgerichts wurden in Gutheissung der prozessualen Anträge in Ziff. 2 und 3 der Beschwerde die Akten des Beschwerdeverfahrens A-765/2019 (Urteil vom 20. September 2019; bestätigt durch Urteil des BGer 2C_864/2019 vom 17. August 2020) beigezogen sowie der Beschwerdeführerin ein Ausdruck des ungeschwärzten Amtshilfeersuchens des BD samt E-Mail vom 26. November 2020 der Vorinstanz (act. 1 und 2) zugestellt. Zudem wurde der Beschwerdeführerin eine Frist von 10 Tagen angesetzt, um eine allfällige Stellungnahme zu den ihr zugestellten Unterlagen einzureichen.

I.

Mit Eingabe vom 2. August 2021 reichte die Beschwerdeführerin fristgerecht eine Stellungnahme ein, worin sie sich zu den ungeschwärzt zugestellten Unterlagen sowie zur Vernehmlassung der Vorinstanz äussert; an ihren bisherigen Vorbringen hielt sie im Wesentlichen fest.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL zugrunde (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Dieses Abkommen wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet und trat am 9. November 2011 in Kraft. Seine Bestimmungen finden gemäss Art. 29 Abs. 1 DBA CH-NL auf die Steuerjahre und Steuerperioden Anwendung, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen.

Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL statuiert sodann eine Sonderregelung für die Anwendbarkeit des Abkommens auf Amtshilfeersuchen. Demnach sind – ungeachtet von Art. 29 Abs. 1 DBA CH-NL – Art. 26 DBA CH-NL sowie Ziff. XVI des Protokolls zum Abkommen auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens vom 9. November 2011 gestellt werden und Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der bereits am oder nach dem 1. März 2010 beginnt. Eine solche rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zulässig, da Amtshilfebestimmungen verfahrensrechtlicher Natur und damit im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens sofort anwendbar sind (BGE 143 II 628 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1, mit weiteren Hinweisen).

Das vorliegende Amtshilfeersuchen wurde am 26. November 2020 gestellt und betrifft die Einkommenssteuer der betroffenen Person im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2019, weshalb die Anwendbarkeit des DB CH-NL sowie des Protokolls vorliegend gegeben ist.

1.2 Soweit das DBA NL-CH keine abweichenden Bestimmungen enthält, richtet sich der Vollzug der Amtshilfe nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.3 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in

Steuersachen (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG sowie Art. 32 VGG e contrario). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

1.4 Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts Anderes bestimmen (Art. 37 VGG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.5 Die Beschwerdeführerin ist als betroffene Person und Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung zur Erhebung der Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die vorliegende Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht, weshalb darauf einzutreten ist (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.6 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Mit der Beschwerde kann neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie Unangemessenheit gerügt werden (vgl. Art. 49 VwVG).

2.

2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL. Gemäss dessen Abs. 1 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 für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist weder durch den persönlichen Geltungsbereich von Art. 1 DBA CH-NL noch durch den sachlichen Geltungsbereich von Art. 2 DBA CH-NL eingeschränkt (vgl. Art. 26 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-NL).

2.2 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklä-

rungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. *völkerrechtliches Vertrauensprinzip*, vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Demensprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2 und A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2 und A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3).

Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4).

2.3

2.3.1 Gemäss Ziff. XVII Bst. a des Protokolls zum DBA CH-NL (aus Gründen der einfacheren Auffindbarkeit und Nachvollziehbarkeit wird auf die aus redaktionellen Gründen erfolgte Artikel[neu]nummerierung gemäss Änderungsprotokoll vom 12. Juni 2019 [AS 2020 4837] abgestellt; inhaltlich sind die Artikel unverändert geblieben) besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Amtshilfebegehren nach Art. 26 DBA CH-NL erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat (sog. *Subsidiaritätsprinzip*).

2.3.2 Was unter dem Begriff der «üblichen Mittel» zu verstehen ist, wird im DBA CH-NL nicht weiter definiert. In Anwendung der völkerrechtlichen Auslegungsregeln entschied das Bundesgericht, Ziff. XVII Bst. a des Protokolls zum DBA CH-NL sei so zu verstehen, dass die Formulierung «alle verfügbaren Mittel» inhaltlich nicht weiter gehe als «alle üblichen Mittel», sondern die Bedeutung dieselbe sei (vgl. Urteile des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5 und 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 4.4, jeweils mit weiteren Hinweisen). Entscheidend sei die Gewährleistung einer effektiven Steueramtshilfe. Somit dürfe vom ersuchenden Staat kein zu befürchtender, unverhältnismässiger Aufwand bei der Ausschöpfung der ei-

genen Mittel erwartet bzw. ein solcher als Bedingung für ein Steueramts-hilfegesuch vorausgesetzt werden (Urteil des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.4).

2.3.3 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.2) besteht in Amtshilfeverfahren grundsätzlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel, zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BGer 2C_493 /2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.1; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.2.1).

2.4 Ziff. XVII Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL definiert die Angaben, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates im Amtshilfeersuchen zu liefern haben. Zusätzlich zu diesen Angaben muss der ersuchte Staat die in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogene Person identifizieren (wobei die Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann) und den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers angeben, sofern diese ihm bekannt sind (vgl. Abs. 3 Bst. a und b der am 31. Oktober 2011 abgeschlossenen und gleichentags in Kraft getretenen Verständigungsvereinbarung über die Auslegung von Ziff. XVI Bst. b [heute: Ziff. XVII Bst. b] des Protokolls zum DBA CH-NL [AS 2012 4079]).

2.5

2.5.1 Der Informationsaustausch in Anwendung des DBA CH-NL bedingt – wie erwähnt (E. 2.1) – die *voraussichtliche Erheblichkeit* der auszutauschenden Informationen (vgl. Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL). Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten dabei Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3 1; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2).

2.5.2 Gemäss Ziff. XVII Bst. c des Protokolls zum DBA CH-NL besteht der Zweck der Verweisung auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne dabei den Ver-

tragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ferner wird mit dieser Bestimmung festgehalten, dass Ziff. XVII Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, die «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2, erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze (i) bis (v) von Ziff. XVII Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Satz 2, zweiter Teil).

2.5.3 Die «voraussichtliche Erheblichkeit» der ersuchten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Die Steuerverwaltung des ersuchten Staates hat sodann nach der Edition der verlangten Unterlagen zu prüfen, ob die sich daraus ergebenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehmen sein muss. Zum anderen sind (durch den ersuchten Staat) nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.1; A-4331 vom 16. November 2017 E. 4.1).

2.5.4 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 20 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt dabei, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für den ersuchenden Staat letzten Endes als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit auf die Überprüfung, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersu-

chen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-4414/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4). 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 wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. Ziff. XVII Bst. c des Protokolls zum DBA CH-NL; BGE 143 II 185 E. 3.2.2; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.1.5 und A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.3, jeweils mit weiteren Hinweisen).

2.5.5 Ersuchte Informationen sind ferner auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden, solange sie die Voraussetzungen der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (sog. Verifikationszweck, vgl. Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 sowie A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 3.1.2).

2.5.6 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern sie muss nur – aber immerhin – hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1 sowie BGE 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2019 E. 4.2).

2.6

2.6.1 Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der *Verwendung der ersuchten Informationen das Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden. Dabei ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung von einer grundsätzlich zweckkonformen Verwendung auch dann auszugehen, wenn die ersuchten Informationen *ausschliesslich* – und nicht bloss zusätzlich – in einem Steuerstrafverfahren verwendet werden sollen (vgl. Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.2 und 3.7.3, mit weiteren Hinweisen).

2.6.2 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weist das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension auf. Demnach dürfen Informationen nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss Art. 26 DBA CH-NL – was wie hiervor erwähnt steuerrechtliche Sanktionen einschliesst – sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden (Urteile des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4 sowie 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.1 ff.).

2.6.3 Gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz von Staaten, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, eingehalten wird. Der ersuchte Staat kann somit grundsätzlich darauf vertrauen, dass die ersuchten Informationen im Verfahren des ersuchenden Staates zweckkonform verwendet werden (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1; 115 Ib 373 E. 8). Folglich ist die Wahrung des Spezialitätsgrundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.3; 128 II 407 E. 3.2; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

2.6.4 Ungeachtet des Spezialitätsprinzips kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen jedoch für andere Zwecke verwenden, wenn die Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen *und* die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt (Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL, letzter Satz; vgl. BGE 146 II 150 E. 7.5 sowie Urteil des BGer 2C_542/2018 vom 10. März 2021 E. 4.4).

2.7

2.7.1 Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (statt vieler: BGE 140 V 464 E. 4.1, 133 I 270 E. 3.1). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016, Art. 26 N 32).

2.7.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1). Darüber hinaus ist – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVerfG A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 2.2, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2).

2.7.3 Im Bereich der internationalen Steueramtshilfe wird (für das Verfahren vor der ESTV) das Recht auf Akteneinsicht explizit in Art. 15 StAhiG

festgehalten. Gemäss Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Die ESTV kann die Einsicht in gewisse Aktenstücke nach Massgabe von Art. 27 VwVG verweigern, soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich dieser Aktenstücke glaubhaft macht (Art. 15 Abs. 2 StAhiG). Im Übrigen finden die Bestimmungen des VwVG Anwendung, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 5 Abs. 1 StAhiG).

Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich die Akteneinsicht nach Art. 26 ff. VwVG. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (Bst. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (Bst. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (Bst. c) am Sitz der verfügenden Behörde oder einer durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Art. 27 VwVG regelt die Ausnahmen.

2.7.4 Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a); wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf jene Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG).

3.

Im vorliegenden Verfahren gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz dem niederländischen Amtshilfeersuchen vom 26. November 2020 zurecht stattgegeben hat bzw. ob sich die angefochtene Schlussverfügung als bundesrechtskonform erweist.

3.1 Hinsichtlich des hier diskutierten Ersuchens ist vorweg festzustellen, dass es konkrete Fragen beinhaltet, die sich auf eine identifizierte Person

im Rahmen einer im ersuchenden Staat laufenden Untersuchung betreffend Veranlagung der Einkommenssteuer beziehen. Somit erfüllt das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. XVII Bst. b des Protokolls zum DBA CH-NL (vgl. E. 2.4).

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bestreitet hauptsächlich die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen für das Steuerverfahren in den Niederlanden. Konkret macht sie geltend, dass das Amtshilfeersuchen vom 26. November 2020 hinsichtlich Gegenstand, Zweck und Begründung grundsätzlich identisch sei mit dem vormaligen Amtshilfeersuchen vom 7. Mai 2018 im Verfahren A-765/2019 (vgl. Urteil vom 20. September 2019, bestätigt durch Urteil des BGer 2C_864/2019 vom 17. August 2020). Einzig der relevante Zeitraum sei vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2017 auf bis zum 31. Dezember 2019 ausgedehnt worden. Zur Begründung der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen äussere sich der BD lediglich dahingehend, dass es «wichtig [ist], dass die Herkunft der Einzahlung in Erfahrung gebracht wird». Inwiefern diese Angabe für die Steuereinschätzung [betreffend die Beschwerdeführerin] in den Niederlanden relevant sein soll, erläutere der BD in seinem Ersuchen hingegen nicht weiter. Somit ergäbe sich aus dem Amtshilfeersuchen vom 26. November 2020 mit keinem Wort, dass die ersuchten Informationen für die Veranlagung der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin voraussichtlich erheblich seien. Damit erfülle das Amtshilfeersuchen aber die Voraussetzung, wonach die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen aus dem Amtshilfeersuchen selbst ersichtlich sein muss, nicht. Daran ändere auch das Vorbringen der Vorinstanz in der Schlussverfügung nichts, wonach je nach dem, woher die Einzahlung stamme, dies unterschiedliche Steuerfolgen auslösen könnte und die Information betreffend Herkunft der Einzahlung deshalb relevant sei. Eine solche Begründung könne dem Amtshilfeersuchen nicht entnommen werden, weshalb es sich dabei um eine blosser Spekulation bzw. unbelegte Behauptung der Vorinstanz handle.

Die Beschwerdeführerin bringt des Weiteren vor, dass es generell nicht nachvollziehbar sei, inwiefern Informationen zur Herkunft von Geldern für die Veranlagung der Einkommenssteuern relevant sein sollen. Mit der Einkommenssteuer werde das Einkommen einer Person besteuert. Für eine rechtskonforme Besteuerung sei dabei vor allem die Höhe des steuerbaren Einkommens relevant, nicht jedoch die Herkunft oder das Schicksal der

entsprechenden Vermögenswerte. Im Übrigen weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass der BD im abgeschlossenen Amtshilfeersuchen vom 7. Mai 2018 lediglich Fragen zum Schicksal des Geldes, welches die Beschwerdeführerin mit Einlösung des verfahrensgegenständlichen Checks erhalten habe, gestellt habe. Der BD habe es damals jedoch unterlassen, Fragen zur Herkunft der fraglichen Mittel zu stellen. Dies sei vor dem Hintergrund, dass der BD die Herkunft der Gelder als «wichtig» bezeichne, «unbegreiflich».

3.2.2

3.2.2.1 Gemäss Rechtsprechung ist die Beurteilung, ob bzw. welche Informationen für die Einkommensbesteuerung voraussichtlich erheblich sind, grundsätzlich Sache des ersuchenden Staates (vgl. E. 2.5.4). Der BD ersucht vorliegend um Übermittlung von Informationen zur Herkunft einer bestimmten Zahlung auf das Konto der Beschwerdeführerin mit dem Hinweis, dies sei zur Beurteilung der Steuersituation wichtig. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist die Herkunft einer Zahlung für die Steueranlagung nicht per se irrelevant. Die Herkunft einer Zahlung sowie ihr Rechtsgrund (z.B. Schenkung) können nämlich grundsätzlich geeignet sein, um zu beurteilen, wem ein bestimmter Vermögenswert zu welchem Zeitpunkt bzw. für welchen Zeitraum und in welcher Form steuerrechtlich zuzuordnen ist. Insofern kann die Herkunft einer Zahlung durchaus die Höhe des relevanten Einkommens einer steuerpflichtigen Person beeinflussen. Vor diesem Hintergrund stellt somit die Ausführung der Vorinstanz, wonach sich je nach Herkunft (von einer natürlichen Person, einer juristischen Person oder von einer Behörde) des auf das Konto der Beschwerdeführerin bei der Bank 2 einbezahlten Geldes unterschiedliche Steuerfolgen ergeben könnten, entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin keine reine Spekulation bzw. unbelegte Vermutung dar.

3.2.2.2 Der BD möchte im vorliegenden Fall mit den im Ersuchen gestellten Fragen insbesondere wissen, ob der Betrag, welcher am 24. Mai 2011 mit dem Check Nr. (...) auf das Konto der Beschwerdeführerin bei der Bank 2 einbezahlt wurde, auch vor der Überweisung der Beschwerdeführerin zuzurechnen war oder ob die Einzahlung allenfalls von einer anderen Person stammte. Insofern ist es für die ersuchende Behörde ebenfalls wichtig, zu wissen, ob es weitere Bankkonten auf den Namen der Beschwerdeführerin gibt, oder ob sie allenfalls ein Konto einer nahestehenden Person für eigene Zwecke verwendet(e). Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen im niederländischen Steuerverfahren lässt sich somit –

entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin – ohne Weiteres dem Ersuchen vom 26. November 2020 entnehmen.

3.2.2.3 Die zu übermittelnden Informationen sind sodann auch geeignet, die für die ersuchende Behörde nach wie vor unklare Herkunft der Einzahlung vom 24. Mai 2011 mit dem genannten Check auf das Konto der Beschwerdeführerin bei der Bank 2 tatsächlich zu erhellen. Die Informationen, so namentlich die Bekanntgabe der Nummer des Kontos bei der Bank 3, dem der entsprechende Betrag belastet wurde, wie auch des Namens des Inhabers dieses Kontos sind folglich auch nach der Edition der verlangten Unterlagen noch als voraussichtlich erheblich zu betrachten, um die Einkommensverhältnisse der Beschwerdeführerin im Rahmen der steuerrechtlichen Veranlagung zu beurteilen. [...]

3.3

3.3.1 Des Weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, aufgrund der zu übermittelnden Informationen sowie der übrigen Umstände müsse in casu offensichtlich davon ausgegangen werden, dass die ersuchten Informationen nicht für einen in Art. 26 DBA CH-NL genannten Zweck, sondern ausschliesslich zur Verwendung in einem Strafverfahren erhoben würden.

Die Beschwerdeführerin begründet ihren Verdacht zum einen damit, dass dem BD die Einkommens- und Vermögenssituation der Beschwerdeführerin bereits bekannt sei. Bereits deshalb benötige der BD keine weiteren Informationen für die Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin. Zum anderen [Ausführungen betreffend Strafverfahren]. Dieser Zusammenhang lasse eindeutig darauf schliessen, dass die niederländischen Behörden die ersuchten Informationen nicht wie behauptet für die richtige und vollständige Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin bräuchten. Die Inanspruchnahme der vorliegenden Amtshilfe diene stattdessen einzig und allein der Informationsbeschaffung zum Zweck der Verwendung im Rahmen eines Strafverfahrens. Vor diesem Hintergrund sei schliesslich auch die – im Übrigen nicht weiter belegte – Erklärung des BD zu würdigen, wonach sich die Beschwerdeführerin weigere, die geforderten Auskünfte zu erteilen. Anscheinend werde das im Strafverfahren bestehende Aussageverweigerungsrecht durch den BD als Vorwand im Amtshilfeverfahren benutzt.

Die Vorinstanz habe zwar auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 hingewiesen, wonach amtshilfeweise erlangte Informationen auch ausschliesslich in Steuerstrafverfahren verwendet werden können. Die Vorinstanz übersehe dabei jedoch, dass Amtshilfeersuchen in

Steuersachen für andere Strafverfahren als Steuerstraßverfahren – insbesondere für Strafverfahren wegen Geldwäscherei – weiterhin unzulässig seien. [...]. Folglich hätten die niederländischen Behörden in der vorliegenden Konstellation entweder ein Rechtshilfeersuchen stellen oder im Amtshilfeverfahren gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL die Zustimmung der ersuchten Behörde für die Verwendung der Informationen zu einem anderen Zweck beantragen müssen. Beides sei vorliegend nicht erfolgt, weshalb keine Amtshilfe geleistet werden dürfe.

3.3.2

3.3.2.1 Der Einwand der Beschwerdeführerin, der BD verfüge bereits über sämtliche Informationen betreffend das Vermögen und Einkommen der Beschwerdeführerin im relevanten Zeitraum, überzeugt nicht. Ersuchte Informationen sind nämlich auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden, sofern sie – wie in vorliegendem Fall (vgl. E. 3.2.3) – weiterhin die Voraussetzungen der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (vgl. E. 2.5.5).

3.3.2.2 Gemäss Erklärung der ersuchenden Behörde wird das Amtshilfeersuchen vom 26. November 2020 zum Zweck der korrekten Einkommenssteuererhebung gestellt. Mit ihren Vorbringen betreffend eines möglicherweise gegen die Beschwerdeführerin geführten Strafverfahrens [...] vermag die Beschwerdeführerin die Erklärung des BD nicht sofort zu entkräften. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin hängt der im Ersuchen geschilderte Sachverhalt mit den verlangten Informationen sowie den ersuchten Dokumenten rechtsgenügend zusammen. Gestützt auf die Angaben im Amtshilfeersuchen vom 26. November 2020 und in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.2 sowie E. 2.6) ging die Vorinstanz folglich zu Recht davon aus, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen zwecks korrekter Einkommenssteuererhebung gestellt worden ist und die ersuchten Informationen nicht, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, einzig und allein in einem Strafverfahren wegen Verdachts auf Geldwäscherei bzw. auf andere Delikte als Steuerdelikte, verwendet werden sollen.

3.3.2.3 Sofern es sich beim von der Beschwerdeführerin erwähnten, vom FIOD möglicherweise (nach wie vor) gegen sie geführten Strafverfahren um ein Steuerstraßverfahren handeln sollte, so ist zu erwähnen, dass sowohl die zusätzliche wie auch die ausschliessliche Verwendung der im vorliegenden Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen in einem solchen

Steuerstrafverfahren in Art. 26 Abs. 2 Satz 1 DBA CH-NL vorgesehen, mit hin zweckkonform, wäre (vgl. E. 2.6.1).

3.3.3 Zusammenfassend gelingt es der Beschwerdeführerin aufgrund des hiervor Gesagten nicht, mit ihren Vorbringen aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der in den Niederlanden gegen sie durchgeführten steuerrechtlichen Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin sowie die von ihr eingereichten Unterlagen vermögen insbesondere weder die Sachverhaltsdarstellung noch die Erklärungen des BD sofort zu entkräften (vgl. E. 3.2 und 3.3). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.2) besteht daher kein Anlass, an der Richtigkeit der Ausführungen und Erklärungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln. Damit ist in casu – in Übereinstimmung mit den Erwägungen in der Schlussverfügung der Vorinstanz – die voraussichtliche Erheblichkeit von grundsätzlich sämtlichen zu übermittelnden Informationen als gegeben zu betrachten. Eine ergänzende bzw. präzisierende Nachfrage bei der ersuchenden Behörde ist folglich nicht angezeigt, weshalb der diesbezügliche (Eventual-)Antrag der Beschwerdeführerin abzuweisen ist.

3.4

3.4.1 Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich die Ergänzung von Ziff. 4 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 12. April 2021 mit dem Zusatz «ausschliesslich in Steuerstrafsachen». Zur Begründung führt sie an, aus der Schlussverfügung gehe nicht klar und eindeutig hervor, bei welchen Strafverfahren die mittels Amtshilfe in Steuersachen erhaltenen Informationen verwendet werden dürfen, und bei welchen nicht. Die beantragte Ergänzung sei insbesondere darum vorzunehmen, weil in den Niederlanden ein anderes Verständnis von Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL vorherrschen könnte.

3.4.2 Die Vorinstanz hat den Spezialitätsvorbehalt in Ziff. 4 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 12. April 2021 vollständig und korrekt wiedergegeben. Überdies hat sie den BD zusätzlich darauf hingewiesen, dass die übermittelten Informationen nur im Verfahren gegen die (namentlich genannte) betroffene Person und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwenden dürfen. Es lässt sich zudem weder aus dem Sachverhalt im Ersuchen schliessen noch gelingt es der Beschwerdeführerin zu belegen, dass die vorliegend ersuchten Informationen zweckwidrig, namentlich wie behauptet im Rahmen einer Strafuntersuchung [...], verwendet werden könnten bzw. dass eine diesbezügliche Weiterleitung droht (vgl. E 3.3.).

Somit ist die Beschwerdeführerin – wie im Übrigen auch [E. _____] als Drittperson – vorliegend durch das in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL statuierte Spezialitätsprinzip (vgl. E. 2.6) hinreichend geschützt. Die von der Beschwerdeführerin (eventualiter) beantragte Anpassung von Ziff. 4 des Dispositivs der Schlussverfügung ist dementsprechend ebenfalls abzuweisen.

3.4.3 Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass – wie bereits erwähnt – die Möglichkeit besteht, dass die ersuchende Behörde die einmal erhobenen Informationen – sofern die Voraussetzungen gegeben sind – mit Zustimmung der ESTV, die ihrerseits im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz handelt, auch für andere Zwecke verwenden kann (vgl. E. 2.6.4). Dies bildet jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

3.5 Abschliessend ist auf die ebenfalls von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen.

3.5.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Vorinstanz das Amtshilfeersuchen vom 26. November 2020 sowie die E-Mail desselben Datums der Vorinstanz an den BD teilweise geschwärzt habe. Eine solche Schwärzung stelle eine Einschränkung des Akteneinsichtsrechts dar, welche nur aus Gründen gemäss Art. 27 VwVG zulässig sei und in jedem Fall begründet werden müsse. Die Vorinstanz habe es jedoch unterlassen, die Schwärzung und somit die eingeschränkte Akteneinsicht zu begründen, womit sie den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör verletzt habe.

3.5.2 Bei den geschwärzten Stellen in den betroffenen Aktenstücken handelte es sich um Kontaktangaben von Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde (vgl. act. 1 und 2). Als Begründung für die Schwärzung der Kontaktangaben gibt die Vorinstanz in ihrer Stellungnahme vom 19. Juli 2021 an, dass es sich dabei um eine Praxis der ESTV handle und sie sich dem Antrag der Beschwerdeführerin um Offenlegung der betroffenen Akten in ungeschwärzter Form nicht widersetze. Allerdings habe die Schwärzung der Kontaktangaben der Mitarbeitenden des BD die Wahrnehmung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin nicht beeinflusst. Insbesondere sei nicht ersichtlich, inwiefern die Beschwerdeführerin durch die Schwärzung daran gehindert worden sein soll, ihre Anliegen umfassend in der eingereichten Beschwerde vorzubringen.

3.5.3

3.5.3.1 Das Akteneinsichtsrecht (vgl. E. 2.7) bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste (BGE 144 II 427 E 3.1.1; 129 I 249 E. 3). Die Akteneinsicht ist auch dann zu gewähren, wenn die Ausübung des akteneinsichtsrechts den Entscheid in der Sache nicht zu beeinflussen vermag. Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die fraglichen Akten seien für den Verfahrensausgang belanglos. Es muss vielmehr dem Betroffenen selber überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen (vgl. BGE 132 V 387 E. 3.2; Urteile des BGer 1B_240/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.2; 1B_287/2012 vom 25. Juni 2012 E. 2.3).

3.5.3.2 Bei den geschwärzten Stellen in den betroffenen Aktenstücken handelte es sich vorliegend – wie bereits erwähnt – um Kontaktangaben (Namen, Telefonnummern und E-Mailadressen) von Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde. Wie die Vorinstanz treffend ausführt, war für die Beschwerdeführerin selbst nach Anbringen der Schwärzungen erkennbar, welche Art von Angaben nicht offengelegt worden sind. Zudem blieb ersichtlich, von welchem Staat das Amtshilfeersuchen stammte. Vorliegend kann somit lediglich von einer nicht schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs die Rede sein. In Gutheissung des prozessualen Antrags der Beschwerdeführerin wurden ihr die von der Schwärzung betroffenen Unterlagen mit Zwischenverfügung vom 21. Juli 2021 in ungeschwärzter Form zugestellt. Sie erhielt ausserdem Gelegenheit, sich zu diesen Unterlagen zu äussern, wovon sie mit Eingabe vom 2. August 2021 Gebrauch machte. Die nicht schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren aufgrund der umfassenden Kognition des Bundesverwaltungsgerichts somit als geheilt zu betrachten (vgl. E. 2.7.2).

3.5.3.3 Die nicht schwerwiegende – und in vorliegendem Verfahren geheilte – Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin (vgl. E. 3.5.3.2 soeben) ändert jedoch nichts daran, dass die angefochtene Schlussverfügung bereits von Anfang an rechtsgenügend begründet war. Die Gehörsverletzung ist somit als derart geringfügig einzustufen, dass sie keinen Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens hat und folglich bei den Kosten- und Entschädigungsfolgen nicht zu berücksichtigen ist.

3.6 Andere Gründe, die im vorliegenden Fall gegen eine Gewährung von Amtshilfe sprechen würden, sind weder geltend gemacht worden noch sonst wie ersichtlich. Die ersuchten Informationen sind an den BD, wie von der Vorinstanz in der Schlussverfügung vom 12. April 2021 vorgesehen, zu übermitteln und die Beschwerde ist abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

5.

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

Das Dispositiv befindet sich auf der folgenden Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- Die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- Die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: