

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 615/2018

Urteil vom 26. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ GmbH,  
vertreten durch Advokat Dr. Philipp Ziegler,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch  
in Steuersachen SEI.

Gegenstand  
Amtshilfe DBA (CH-NL),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,  
vom 29. Juni 2018 (A-6091/2017).

Sachverhalt:

A.  
Mit Gesuch vom 13. Mai 2016 ersuchte der Belastingdienst der Niederlande (nachfolgend: ersuchende Behörde) die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) um Amtshilfe. Das Ersuchen bezeichnet A. \_\_\_\_\_ GmbH als "beteiligte (Rechts) Person in der Schweiz" und B. \_\_\_\_\_, wohnhaft in Amsterdam, sowie die in Rotterdam domizilierten Gesellschaften C. \_\_\_\_\_ Holding B.V. und D. \_\_\_\_\_ B.V. als "Beteiligte (Rechts) Person[en] in den Niederlanden". Als vom Gesuch betroffene Steuerarten nennt die ersuchende Behörde die Einkommenssteuer und die Körperschaftssteuer für den Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015.

Hintergrund des Ersuchens ist laut der ersuchenden Behörde eine "Prüfung der Steuerpflichten" von B. \_\_\_\_\_ durch das niederländische Finanzamt. Im Rahmen dieser Prüfung untersuche das niederländische Finanzamt den Erwerb sämtlicher Anteile an E. \_\_\_\_\_ B.V. durch B. \_\_\_\_\_ im August 2010 sowie die Finanzierung dieses Geschäfts. Der ersuchenden Behörde zufolge finanzierte B. \_\_\_\_\_ den Anteilskauf teilweise mittels eines Darlehens über EUR 1'500'000.--, zu welchem sich A. \_\_\_\_\_ GmbH in einem Vertrag vom 30. Juni 2010 verpflichtet und welches sie gleichentags via Banküberweisung an B. \_\_\_\_\_ ausbezahlt haben soll.

Am 21. Dezember 2011 habe B. \_\_\_\_\_ unter Angabe des Zahlungszwecks "repayment of loan" eine Zahlung in Höhe von USD 2'050'000.-- an A. \_\_\_\_\_ GmbH vorgenommen. Am 28. Dezember 2011 sei überdies ein "interest extension agreement" unterzeichnet worden. Darin sei vereinbart worden, dass der Restbetrag des Darlehens, die Zahlung der geschuldeten Zinsen und die Entrichtung der Transaktionsgebühr zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen sollen.

Die ersuchende Behörde verlangt mit ihrem Ersuchen diverse Informationen rund um A. \_\_\_\_\_ GmbH und das erwähnte Darlehen. Namentlich ersucht sie um:

- Übermittlung der Jahresrechnungen und Gewinnsteuererklärungen von A. \_\_\_\_\_ GmbH für den

Zeitraum vom 1. März 2010 bis zum 31. Dezember 2015 (Frage 1 des Ersuchens),

- Bekanntgabe der Geschäftsführer, Zeichnungsberechtigten, Anteilseigner und wirtschaftlich Berechtigten (Fragen 2, 3 und 4),
- Angaben zu und Übermittlung von Protokollen der Geschäftsführersitzungen und Gesellschafterversammlungen (Frage 5),
- Angaben zu und Übermittlung von Unterlagen und Aufstellungen zum genannten Darlehen und gegebenenfalls weiteren Darlehen (Fragen 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 und 14) und
- Informationen zu weiteren Rechtsbeziehungen zwischen B. \_\_\_\_\_ und/oder seinen beiden niederländischen Gesellschaften einerseits und A. \_\_\_\_\_ GmbH andererseits (Frage 15).

B.

Nachdem die ESTV von der A. \_\_\_\_\_ GmbH und der Steuerverwaltung des Kantons Zug die entsprechenden Informationen und Unterlagen beschafft hatte, erliess sie am 12. September 2017 eine an A. \_\_\_\_\_ GmbH adressierte Schlussverfügung. Darin zeigte die ESTV an, dass sie der ersuchenden Behörde Amtshilfe leisten und ihr - mit Ausnahme der Steuererklärungen - die verlangten Informationen übermitteln werde. Gegen diese Verfügung erhob die A. \_\_\_\_\_ GmbH am 26. Oktober 2017 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

Nachdem A. \_\_\_\_\_ GmbH nachträglich umfassende Akteneinsicht gewährt worden war, schützte das Bundesverwaltungsgericht mit seinem Urteil vom 29. Juni 2018 die Schlussverfügung der ESTV und wies die Beschwerde von A. \_\_\_\_\_ GmbH ab, soweit es darauf eintrat.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 16. Juli 2018 beantragt A. \_\_\_\_\_ GmbH (die Beschwerdeführerin) die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und vollumfängliche Verweigerung der Amtshilfe, eventualiter die Aussonderung bzw. Schwärzung aller Informationen und Dokumente, die sich auf unbeteiligte Dritte beziehen, und subeventualiter die Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuurteilung. Der Verfahrens Antrag der Beschwerdeführerin um aufschiebende Wirkung wurde aufgrund Art. 103 Abs. 2 lit. d BGG mit Zwischenverfügung vom 2. August 2018 als gegenstandslos abgeschrieben.

Das Bundesverwaltungsgericht hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 20. August 2018 Nichteintreten, eventualiter Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

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

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

1.3. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nach Art. 84a BGG zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen). Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall namentlich vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen.

1.3.1. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheide für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls

nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit Hinweisen).

1.3.2. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin kommt der Frage, ob sie aufgrund des Darlehens an den ausländischen Steuerpflichtigen als betroffene bzw. nicht betroffene Person i.S.v. Art. 4 Abs. 3 Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAHiG; SR 651.1) anzusehen ist und ob sie deshalb die Übermittlung sie betreffender Informationen zu gewärtigen hat, grundsätzliche Bedeutung zu.

Zur Auslegung von Art. 4 Abs. 3 StAHiG hat sich das Bundesgericht zwar bereits verschiedentlich geäussert (BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 35 f.; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512 f.; 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180 f.; 142 II 69 E. 3.1 S. 75 f.; 141 II 436 E. 3.3 ff. S. 440 ff., insb. E. 4.5 S. 446; Urteile 2C 387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1 in: StR 73/2018 S. 438; 2C 690/2015 vom 15. März 2016 E. 5). Jedoch sehen sich die Vorinstanzen weiterhin regelmässig mit der Frage konfrontiert, ob und inwieweit von schweizerischen Gesellschaften Auskunft bzw. Mitwirkung im Amtshilfeverfahren im Rahmen von Art. 4 Abs. 3 StAHiG und den anwendbaren Abkommensbestimmungen verlangt werden kann, deren eigene Steuersituation zwar nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens ist, die aber angeblich in einer besonderen Beziehung zum Steuerpflichtigen stehen (vgl. Urteil 2C 594/2015 vom 1. März 2016 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 142 II 69, aber in: RDAF 2016 II S. 50, StR 71/2016 S. 639). Aufgrund der bestehenden Rechtsunsicherheit und der grossen praktischen Relevanz der Frage ist es daher angezeigt, dass sich das Bundesgericht damit auseinandersetzt. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist deshalb zu bejahen.

1.3.3. Nachdem das Vorliegen bereits einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung für die Zulässigkeit der Beschwerde nach Art. 84a BGG genügt, kann offenbleiben, ob auch den weiteren, von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Rechtsfragen grundsätzliche Bedeutung zukommt (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4 S. 22 f.; Urteile 2C 893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 143 II 202, aber in: RDAF 2017 II S. 336, StE 2017 A 31.2 Nr. 14, StR 72/2017 S. 612; 2C 1174/2014 vom 24. September 2015 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 142 II 161, aber in: RDAF 2016 II S. 28).

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

## 2.

Das Amtshilfeersuchen vom 13. Mai 2016 stützt sich auf Art. 26 des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-NL; SR 0.672.963.61). In zeitlicher Hinsicht ist diese Bestimmung gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL anwendbar, wenn das Ersuchen frühestens am Datum des Inkrafttretens des DBA CH-NL gestellt wurde und sich die ersuchten Informationen auf einen Zeitraum beziehen, der frühestens an dem auf die Unterzeichnung des DBA CH-NL folgenden 1. März begann. Das DBA CH-NL wurde am 26. Februar 2010 unterzeichnet und trat am 9. November 2011 in Kraft. Das Ersuchen wurde nach dem 9. November 2011 eingereicht. Die ersuchten Informationen beziehen sich allesamt auf einen Zeitraum, der am oder nach dem 1. März 2010 beginnt. Art. 26 DBA CH-NL ist somit in zeitlicher Hinsicht anwendbar.

## 3.

3.1. Das Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz. In der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung erklärte Art. 4 Abs. 3 StAHiG die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, für unzulässig. In der ab 1. Januar 2017 geltenden Fassung wurde diese Bestimmung um einen Zusatz ergänzt. Danach ist die Übermittlung nur unzulässig, " wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen ". Wie das Bundesgericht kürzlich festgestellt hat, kann offenbleiben, welche der beiden Fassungen von Art. 4 Abs. 3 StAHiG auf Ersuchen anzuwenden ist, die wie das Vorliegende noch vor Inkrafttreten der neuen Fassung dieser Bestimmung eingereicht worden waren. Der zitierte Zusatz verdeutlicht und bestätigt nämlich lediglich den Sinn der Bestimmung, wie sie von Bundesgericht und ESTV bereits nach der alten Fassung interpretiert worden war (BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 36; 143 II

506 E. 5.2.1 S. 512; Urteil 2C 387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1 in: StR 73/2018 S. 438; Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5623 Ziff. 5.2). Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist demnach in der alten wie in der neuen Fassung so auszulegen, dass er den Zweck von Amtshilfebestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereitelt, deren Vollzug das Steueramtshilfegesetz nach Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG gerade bezweckt und denen das Steueramtshilfegesetz im Konfliktfall nach Art. 1 Abs. 3 StAhiG ausdrücklich nachgeht (BGE 143 II 136 E. 4.1 S. 142). Das bedeutet, dass Art. 4 Abs. 3 StAhiG der Übermittlung von Informationen zu Dritten - wie z.B. deren Namen - nicht entgegensteht, wenn diese Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind und ihre Übermittlung erforderlich ist, d.h. die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde (BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 36; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512; 142 II 161 E. 4.6.1 S. 180 f.; 141 II 436 E. 4.5 u. 4.6 S. 446). Wo es an dieser voraussichtlichen Erheblichkeit der einen Dritten betreffenden Informationen fehlt, hat ihre Übermittlung zu unterbleiben bzw. sind sie zu schwärzen (BGE 143 II 506 E. 5.2.1 S. 513 mit Hinweisen).

3.2. Zu prüfen ist deshalb, ob die von der ersuchenden Behörde verlangten Informationen vor dem Hintergrund ihrer Sachverhaltsdarstellung für den geltend gemachten Steuerzweck als voraussichtlich erheblich erscheinen. Vorab ist in Erinnerung zu rufen, dass sich der ersuchte Staat bei dieser Prüfung zurückhalten muss: Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach bereits erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Angaben als erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die zuständige Behörde des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem "voraussichtlich" kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194). Hingegen spielt es keine Rolle, wenn sich - einmal beschafft - herausstellt, dass die Informationen nicht relevant sind. Mit anderen Worten beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit auf eine Kontrolle der Plausibilität des Ersuchens. Dabei dürfen die Anforderungen an die Lücken- und Widerspruchsfreiheit des Ersuchens nicht überspannt werden. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 S. 166; 139 II 404 E. 7.2.2 S. 424). Die Verweigerung der Amtshilfe ist demnach nur statthaft, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich scheint (BGE 144 II 206 E. 4.3 S. 214; 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 165 f.).

3.3. Gemäss Feststellung der Vorinstanz ergibt sich aus dem Zusammenspiel der Sachverhaltsschilderung und der Fragen der ersuchenden Behörde, dass diese davon ausgeht, dass der Darlehensnehmer und die Beschwerdeführerin keine unabhängige Dritte sind und dass deshalb im Zusammenhang mit diesem Darlehen beim Darlehensnehmer eine Hinzurechnung von Einkommen angezeigt sein könnte. Wie die Vorinstanz weiter festgestellt hat, erscheint die Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde nicht als unplausibel. Auch die daraus abgeleiteten tatsächlichen Vermutungen halten gemäss Vorinstanz einer Plausibilitätskontrolle stand. Insoweit ist es dem Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG verwehrt, vom vorinstanzlichen Urteil abzuweichen, zumal die Beschwerdeführerin nicht aufzeigt, inwiefern die Vorinstanz den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt haben soll.

3.4. Überprüfen darf das Bundesgericht hingegen, ob die verlangten Informationen im Hinblick auf den Sachverhalt und den angegebenen Steuerzweck als voraussichtlich erheblich erscheinen, da dies eine Rechtsfrage darstellt. Freilich ist auch diese Prüfung aus den erwähnten Gründen auf eine Plausibilitätskontrolle zu beschränken.

3.4.1. Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass es an dieser Plausibilität fehle. Die ersuchende Behörde habe nämlich nicht substantiiert, dass zwischen der Beschwerdeführerin und B.\_\_\_\_\_ eine Beziehungsnähe von besonderer Intensität bestanden habe. Unter Berufung auf BGE 142 II 69 und BGE 141 II 436 hält die Beschwerdeführerin dafür, dass es ohne eine solche besonders intensive Beziehungsnähe zwischen ausländischem Steuerpflichtigen und inländischer Gesellschaft an der voraussichtlichen Erheblichkeit fehle.

3.4.2. Welche Intensität die Beziehungsnähe annehmen muss, bevor sie für den ausländischen Steuerpflichtigen Steuerfolgen nach sich zieht, ist eine Frage des Steuerrechts des ersuchenden Staates. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin ist den von ihr zitierten Urteilen unter dem Titel der voraussichtlichen Erheblichkeit keine schweizerische Mindestanforderung an die Beziehungsintensität zu entnehmen. Weder muss der ersuchende Staat eine "wirtschaftliche Beherrschung" der schweizerischen Gesellschaft durch den ausländischen Steuerpflichtigen (BGE 141 II 436 E. 4.6 S. 446) geltend machen, noch muss die schweizerische Gesellschaft als vorgeschoben erscheinen (BGE 142 II 69 E. 3.2 S. 75). Vielmehr wird der ersuchende Staat seinen Obliegenheiten unter dem Titel der voraussichtlichen Erheblichkeit bereits gerecht, wenn es nicht unwahrscheinlich ist, dass das Steuerrecht des ersuchenden Staates im Rahmen des angegebenen Steuerzwecks an den geltend gemachten Sachverhalt Steuerfolgen knüpft und die verlangten Informationen geeignet sind, den geltend gemachten Sachverhalt zu beweisen oder zu widerlegen.

3.4.3. So verhält es sich denn auch im vorliegenden Fall: Es ist jedenfalls nicht unwahrscheinlich, dass das niederländische Steuerrecht die Schwelle tief ansetzt und ein Näheverhältnis zwischen einem niederländischen Steuerpflichtigen und einer schweizerischen Gesellschaft wie der Beschwerdeführerin deshalb eher steuerliche Implikationen nach sich zieht, als dies nach schweizerischem Recht in einer vergleichbaren internen Konstellation der Fall wäre. Dies ist jedenfalls solange nicht zu beanstanden, als sich das Königreich der Niederlande dadurch nicht in einen im Rahmen der Plausibilitätsprüfung erkennbaren Widerspruch zum DBA CH-NL begibt. Ein solcher Widerspruch ist vorliegend weder dargetan noch ersichtlich.

3.5. Somit erweist sich, dass das Ersuchen nicht unzureichend bestimmt ist, wie das die Beschwerdeführerin geltend macht, und es sich nicht um eine sog. fishing expedition im Sinne von Ziff. XVI lit. c Protokoll DBA CH-NL bzw. eine Beweisausforschung im Sinne von Art. 7 lit. a StAhiG handelt. Es besteht sodann die vernünftige Möglichkeit, dass die ersuchten Informationen die Vermutungen der ersuchenden Behörde bestätigen oder gegebenenfalls widerlegen könnten. Dies gilt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch für jene Informationen, die keinen direkten Bezug zum Darlehen aufweisen oder Dritte wie etwa die Gesellschafter und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin betreffen. Diese erscheinen nämlich jedenfalls unter dem Blickwinkel der hier gebotenen Plausibilitätsprüfung als geeignet, die behauptete Beziehungsnähe zwischen B.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin zu beweisen bzw. zu widerlegen. Eine eingehende Auseinandersetzung mit der Behauptung der Beschwerdeführerin, dass sich die Steuerfolgen abschliessend auf Basis des Darlehensvertrags, des Interest Extension Agreement, des Pledge Agreement und den Rückzahlungsbestätigungen hätten berechnen lassen und die ersuchten Informationen deshalb teilweise irrelevant seien,

liefe auf eine tiefer gehende Prüfung des geltend gemachten Sachverhalts und des Steuerrechts des ersuchenden Staates hinaus, als sie dem ersuchten Staat zusteht. Die ersuchten Informationen erweisen sich deshalb allesamt als voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL für die Anwendung und Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staates.

#### 4.

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

4.1. Art. 26 Abs. 3 lit. a und lit. b DBA CH-NL beschränken die Amtshilfeverpflichtung der Vertragsstaaten auf jene Massnahmen und Informationen, die nach ihren Gesetzen und ihrer Verwaltungspraxis verfügbar bzw. erhältlich sind. Ihrem Wortlaut nach scheinen Art. 9 Abs. 3 und Art. 10 Abs. 3 StAhiG sowohl für betroffene Personen, als auch für Informationsinhaber jedenfalls gegenüber der ESTV uneingeschränkte Auskunft- und Herausgabepflichten zu statuieren. Art. 8 Abs. 1 StAhiG begrenzt die Zulässigkeit von Untersuchungsmassnahmen allerdings insoweit, als dass für die Durchsetzung eines Amtshilfeersuchens nur jene Massnahmen zur Verfügung stehen sollen, die zur Veranlagung und Durchsetzung gleichartiger schweizerischer Steuern zur Verfügung stünden. Wo sich ein Amtshilfeersuchen wie vorliegend auf Einkommenssteuern bezieht, haben sich die Untersuchungsmassnahmen der ESTV also an Art. 123-129 DBG zu halten (BGE 142 II 69 E. 4 S. 75 f.). Das DBG unterscheidet zwischen der Mitwirkung des Steuerpflichtigen in Art. 123-126a

DBG und jener von Dritten in Art. 127-129 DBG.

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

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

4.4. Die vorliegend ersuchten Informationen dienen der Untersuchung, ob zwischen der Beschwerdeführerin und B.\_\_\_\_\_ eine besondere Beziehungsnähe bestanden hat. Eine solche besondere Beziehungsnähe, sei es eine Gesellschafter- oder Geschäftsführerstellung, sei es eine wirtschaftliche Beherrschung oder Berechtigung oder ein anderer Umstand, der B.\_\_\_\_\_ als Nahestehender erscheinen liesse, wäre aus schweizerischer Sicht geeignet, sich auch auf die Veranlagung der Beschwerdeführerin auszuwirken. Beispielsweise könnte sie dazu führen, dass Leistungsverhältnisse zwischen den Parteien einem Drittvergleich unterzogen werden müssten und gegebenenfalls dem steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin Erträge hinzuzurechnen wären (BGE 142 II 69 E. 5.1.4 S. 77 f.; Urteile 2C 690/2015 vom 15. März 2016 E. 4.3; 2C 272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 3.3.1 in: StR 67/2012 S. 127; Urteil A.159/1980 vom 25. November 1983 in: ASA 53 S. 84).

4.5. Da die ersuchten Informationen (auch) für die Veranlagung der Beschwerdeführerin von Bedeutung sein können, ist sie diesbezüglich im Amtshilfeverfahren umfassend auskunfts- bzw. mitwirkungspflichtig, wie sie es als Steuerpflichtige in einem innerstaatlichen Veranlagungsverfahren wäre. Die Auskunftserteilung verursacht der Beschwerdeführerin keine unzumutbaren Kosten. Sie bringt auch keine eigenen höherwertigen Interessen vor, die der Erteilung von Amtshilfe entgegen stehen könnten.

4.6. Mit ihrem Eventualantrag verlangt die Beschwerdeführerin die Aussonderung bzw. Schwärzung von Informationen, welche unbeteiligte Dritte betreffen. Damit macht sie sinngemäss deren Interessen geltend, welche die Erteilung von Amtshilfe in diesem beschränkten Umfang ausschliessen sollen. Dies ginge allerdings von vornherein nur an, wenn die betreffenden Informationen nicht voraussichtlich erheblich wären - was wie bereits erwähnt nicht der Fall ist - oder die Interessen dieser Dritten das öffentliche Interesse an der Amtshilfeerteilung überwiegen würden. Worin die geltend gemachten, besonderen Interessen der Dritten genau bestehen sollen, bleibt indes unklar. Das allgemeine Interesse dieser Personen, ihren Namen nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens an eine ausländische Behörde übermittelt zu sehen, wiegt im vorliegenden Fall jedenfalls nicht schwerer als

das öffentliche Interesse an der Übermittlung einer voraussichtlich erheblichen Information im Rahmen der Amtshilfe. Damit erweist sich die dem Ersuchen entsprechende Übermittlung von Informationen auch unter diesem Gesichtspunkt als zumutbar.

4.7. Somit stehen Art. 26 Abs. 3 lit. a und lit. b DBA CH-NL i.V.m. Art. 8 Abs. 1 StAhiG und Art. 123 ff. DBG der Verpflichtung der Schweiz zur Erteilung von Amtshilfe im vorliegenden Fall nicht entgegen.

5.

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

5.1. Die Vorinstanz hat zu diesem Punkt erwogen, dass finanzielle Informationen naturgemäss keine Handels-, Geschäfts- oder sonstige Geheimnisse im Sinne von Art. 26 Abs. 3 DBA CH-NL darstellen. Für nicht finanzielle Informationen bestehe ein schützenswertes Geheimhaltungsinteresse, wenn diese von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit seien, wirtschaftlich verwertet werden könnten und deren unberechtigter Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden wie beispielsweise schweren finanziellen Schwierigkeiten führen könnten. Dieses Verständnis deckt sich mit jenem der OECD zu Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-Musterabkommen (Kommentar der OECD zum OECD-Musterabkommen, N 19.2 zu Art. 26 [soweit vorliegend relevant unverändert seit 2005]; abrufbar unter <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419> [besucht am 21. November 2018]). Mit einer Ausnahme scheint die schweizerische Lehre die Auffassung der OECD zu teilen oder ihr jedenfalls nicht zu widersprechen (siehe etwa DANIEL HOLENSTEIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, N. 277 zu Art. 26 OECD-MA; RENÉ MATTEOTTI, Lebensversicherungen im Fokus der internationalen Amtshilfe und Abgeltungssteuerabkommen: Weissgeldstrategie auch für den Lebensversicherungssektor, in: Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Steuern und Recht - Steuerrecht!, Liber Amicorum für Martin Zweifel, 2013, 265; XAVIER OBERSON, in: Danon und andere [Hrsg.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014, N. 125 zu Art. 26 OECD-MA; STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Jusletter 12. Oktober 2009, Rz. 94; a.A. ANDREAS DONATSCH UND ANDERE, Internationale Rechtshilfe, 2. Aufl. 2015, S. 246, wonach Informationen, die unter Art. 162 StGB fallen, "aus Sicht der Schweiz" von Art. 26 Abs. 3 lit. c OECD-Musterabkommen erfasst sein sollen).

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

6.

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin verstösst die Erteilung von Amtshilfe gegen den Ordre Public, welchen Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL vorbehält.

6.1. Dieses Vorbringen begründet die Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit der Befürchtung, dass sich die niederländischen Behörden nicht an das in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-NL verankerte Spezialitätsprinzip halten und die ersuchten Informationen nicht nur für den angezeigten Steuerzweck verwenden werden.

6.2. Wie die Vorinstanz zu Recht hervorhebt, hat der ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Prinzips von Treu und Glauben nach Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, VRK; SR 0.111) darauf zu vertrauen, dass sich der ersuchende Staat seinen vertraglichen Verpflichtungen entsprechend verhalten wird (BGE 144 II 206 E. 4.4 S. 215 f.; 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221 f.; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167 f.). Von dieser Vermutung wäre erst bei ernsthaften Zweifeln am guten Glauben der ersuchenden Behörde abzurücken.

6.3. Die Beschwerdeführerin sieht solche Zweifel im Wesentlichen begründet durch die Nennung der beiden niederländischen Gesellschaften als vom Ersuchen betroffene Personen und die Erwähnung der Körperschaftssteuer in Bezug auf den verfolgten Steuerzweck. Wie die Vorinstanz in für das

Bundesgericht bindender Weise festgestellt hat, erscheint es jedoch als wahrscheinlich, dass es sich hierbei um ein blosses Versehen seitens der untersuchenden Behörde handelt. Ein Anlass für ernsthafte Zweifel am guten Glauben der ersuchenden Behörde lässt sich somit nicht ausmachen.

6.4. Mangels ernsthafter Zweifel bleibt das völkerrechtliche Vertrauensprinzip massgebend und gilt damit die Vermutung, dass sich das Königreich der Niederlande seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen entsprechend verhalten und das Spezialitätsprinzip einhalten wird. Fehlt es an einer (drohenden) Verletzung des Spezialitätsprinzips, kann offenbleiben, ob dieses überhaupt dem Ordre Public im Sinne von Art. 26 Abs. 3 lit. c DBA CH-NL zuzurechnen ist.

7.

Weiter macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips geltend.

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

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

7.3. Die Beschwerdeführerin wirft der ersuchenden Behörde vor, sich die Informationen über die Zusammensetzung ihrer Geschäftsführung und ihrer Gesellschafter nicht im Internet besorgt zu haben. Ausserdem verstosse die ersuchende Behörde gegen das Subsidiaritätsprinzip, wenn sie mit ihrem Ersuchen gewisse Informationen, die ihr ganz oder teilweise vorliegen, zu überprüfen suche.

7.4. Die Argumente der Beschwerdeführerin verfangen nicht. Erstens kann von einer ausländischen Behörde unter dem Titel des Subsidiaritätsprinzips nicht erwartet werden, sich mit der Funktionsweise und dem Inhalt der hiesigen öffentlichen Register vertraut zu machen. Es ist denn auch nicht dargetan, dass die Konsultation solcher ausländischer Register Teil der Untersuchungsmassnahmen wäre, welche die niederländischen Gesetze und die niederländische Verwaltungspraxis den dortigen Steuerbehörden vorschreiben. Wenn eine ausländische Behörde aber im Einzelfall doch Informationen der Internetseite eines solchen Registers entnimmt, muss es ihr - sofern die weiteren Voraussetzungen der Amtshilfe erfüllt sind - gestattet sein, diese Informationen im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens verifizieren zu lassen. Eine solche Verifikation liegt auch im Interesse des Steuerpflichtigen, könnten dadurch doch unsichere Informationen oder Indizien auch zu seinen Gunsten widerlegt werden.

7.5. Zweitens blieb im vorinstanzlichen Verfahren offenbar unbewiesen, über welche der ersuchten Informationen genau die ersuchende Behörde bereits verfügen soll. Die ersuchende Behörde hat ausdrücklich bestätigt, alle ihr zur Verfügung stehenden Untersuchungsmassnahmen ausgeschöpft zu haben. Nachdem am guten Glauben des ersuchenden Staates keine ernsthaften Zweifel angebracht sind, wäre es nicht gerechtfertigt, im vorliegenden Fall die Erteilung von Amtshilfe wegen angeblicher Missachtung des Subsidiaritätsprinzips zu verweigern. Im Übrigen ist mit der Vorinstanz nicht einzusehen, weshalb es einem ersuchenden Staat nicht gestattet sein soll, jedenfalls einzelne Erkenntnisse, die er bereits gesammelt hat, aber ungesichert sind, einer Verifikation im Amtshilfeverfahren zu unterziehen.

8.

8.1. Die weiteren Rügen der Beschwerdeführerin betreffen die Verhältnismässigkeit und den Eingriff in die Privatsphäre. Dass die Erteilung von Amtshilfe geeignet ist, den angestrebten Zweck zu erfüllen, hierfür kein milderer Mittel ersichtlich ist und ihr keine höherwertigen Interessen entgegenstehen, wurde sinngemäss bereits im Rahmen der Erwägungen zur voraussichtlichen Erheblichkeit und zur Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin geprüft und bejaht, sodass sich weitere Ausführungen

hierzu an dieser Stelle erübrigen. Die Beschwerdeführerin zeigt sodann nicht näher auf, inwiefern das Grundrecht der Privatsphäre nach Art. 8 EMRK und Art. 13 BV verletzt sein soll. Hierauf ist deshalb nach Art. 106 Abs. 2 BGG nicht weiter einzugehen.

8.2. Die Beschwerdeführerin fordert subeventualiter Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuurteilung. Wozu eine solche Rückweisung dienen soll, begründet die Beschwerdeführerin aber nicht. Auf diesen Antrag kann deshalb mangels ausreichender Begründung nach Art. 42 Abs. 2 BGG nicht eingetreten werden.

9. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet. Nach dem Unterliegerprinzip gemäss Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Der ESTV ist nach Art. 68 Abs. 3 BGG keine Entschädigung auszurichten.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. März 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler