



Abteilung I
A-4588/2018

Urteil vom 22. Juli 2019

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

1. **A.** _____,
2. **B.** _____,
3. **C.** _____ **AG**,
alle vertreten durch Andreas Kolb, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-SE).

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 27. Januar 2014 reichte die Swedish Tax Agency, International Tax Office, Stockholm (nachfolgend: STA oder ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 27 des Abkommens vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.971.41; nachfolgend: DBA CH-SE) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfeersuchen ein.

Das damalige Gesuch richtete sich gegen A._____ (nachfolgend: Ehemann), 1. Adresse in (Ort)/CH, 2. Adresse in (Ort)/SE, und B._____ (nachfolgend: Ehefrau), 1. Adresse in (Ort)/SE, 2. Adresse in (Ort)/SE, sowie die C._____ AG (nachfolgend: CH-Gesellschaft), in (Ort)/CH als betroffene Personen und bezog sich auf die Steuerperiode 2012. Begründet wurde das Gesuch mit dem Verdacht, dass der Ehemann Einkünfte vereinahmt habe, die in Schweden nicht der Einkommensbesteuerung zugeführt worden seien. Erbeten wurden nähere Angaben zu diversen Bankkontoverbindungen der Eheleute und der CH-Gesellschaft bei der D._____ (nachfolgend Bank 1), die Jahresrechnung 2012 der CH-Gesellschaft sowie die schweizerischen Steuererklärungen der betroffenen Personen.

A.b Die ESTV eröffnete in der Folge unter der Ref.-Nr. (Nummer) ein Amtshilfeverfahren. Nach umfassenden Abklärungen informierte sie mit Schreiben vom 27. Februar 2015 die Eheleute und die CH-Gesellschaft über den Inhalt der für die Übermittlung an die STA vorgesehenen Informationen. Im Wesentlichen erachtete die ESTV die Eheleute als in der Schweiz ansässig und beschränkte daher die Auskünfte auf Informationen zur Frage der Ansässigkeit. Es wurden keine Kontoinformationen übermittelt.

Am 2. März 2015 erteilten die Eheleute und die CH-Gesellschaft ihre Zustimmung zur Informationsübermittlung im vorgesehenen Umfang.

Mit Schreiben vom 13. März 2015 übermittelte die ESTV die fraglichen Informationen an die STA.

B.

B.a Am 22. Mai 2015 reichte die STA ein weiteres Amtshilfeersuchen ein. In dessen Ziff. 7 (Identification and characteristics of the persons concerned in the proceedings or investigation, where these exist/are available) wurden der Ehemann und die CH-Gesellschaft aufgeführt. Das Gesuch betrifft die Steuerperiode 2012. Es wird damit begründet, dass die STA den Ehemann in Anwendung von Art. 4 Abs. 2 DBA CH-SE weiterhin als in Schweden ansässig betrachte und gegen den Ehemann ein Verfahren darüber führe, ob er Einkünfte aus seiner Beratungstätigkeit, die er von der CH-Gesellschaft erhalten habe, sowie weitere Erträge von schweizerischen Bankkonti nicht deklariert habe. Erfragt wurden diverse Informationen zu schweizerischen Kreditkarten und weitere damit verbundene Bankkonti, zu bei der Bank 1 geführten Bankkonti des Ehemannes und der CH-Gesellschaft inkl. Kontoeröffnungsunterlagen und Angaben zu den Zeichnungsberechtigten. Ferner bat die STA um Zustellung der schweizerischen Steuererklärung des Ehemannes und seiner Ehefrau sowie der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 der CH-Gesellschaft und der entsprechenden Steuererklärung. Die STA erklärte hierbei unter der Rubrik „Dringlichkeit“, dass die Informationen nach dem 31. Dezember 2015 nicht mehr benötigt würden.

B.b Am 1. Juli 2015 ergänzte die STA das Amtshilfeersuchen und verlangte weitere Informationen zu sämtlichen bei der Raiffeisenbank geführten Bankkonti der betroffenen Person 1 und allfälligen weiteren daran beteiligten Personen inkl. Eröffnungsunterlagen und Zeichnungsberechtigungen, wobei sie auf eine spezifische Bankkontoverbindung des Ehemannes verwies.

C.

C.a Die ESTV eröffnete unter der Ref.-Nr. (Nummer) ein neues Amtshilfeverfahren und informierte vorab den vormaligen Rechtsvertreter des Ehemannes und der CH-Gesellschaft über das neu eröffnete Amtshilfeverfahren. Ferner gewährte sie dem Rechtsvertreter am 4. Juni 2015, am 30. Juni 2017 und am 21. Juni 2018 Akteneinsicht.

C.b Am 27. Juli 2017 fand sodann zwischen den zuständigen Mitarbeitern der ESTV und dem Rechtsvertreter eine Besprechung statt.

C.c Der Rechtsvertreter reichte des Weiteren der ESTV diverse Stellungnahmen ein, so am 3. Juli 2015, am 18. August 2017, am 15. Juni 2018,

am 25. Juni 2018, am 2. Juli 2018 und am 4. Juli 2018, worin er unter anderem um eine weitere mündliche Besprechung ersuchte und ferner zusammengefasst darlegte, dass mangels Ansässigkeit des Ehemannes in Schweden keine Amtshilfe zu gewähren sei.

C.d Die ESTV gelangte in einem ersten Schritt mit Editionsverfügung vom 10. Juli 2015 an die E. _____ (nachfolgend: Bank 2) und verlangte diverse Kontounterlagen. Mit Editionsverfügung vom 13. Juli 2015 an die F. _____ (nachfolgend: Bank 3) wurden ebenfalls diverse Kontounterlagen verlangt.

C.e Aktenkundig ist das Antwortschreiben der Bank 3 an die ESTV, worin sie erklärt, dass ihre internen Abklärungen für den infrage stehenden Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 ergebnislos verlaufen seien.

C.f Mit Editionsverfügungen vom 18. April 2017 und vom 9. Mai 2017 verlangte die ESTV von der Steuerverwaltung des Kantons (Kanton) sowie der Bank 1 und der Bank 2 sowie ergänzend von der G. _____ (nachfolgend: Kreditkartenunternehmung) weitere Unterlagen ein. Diese Gesuche wurden fristgerecht beantwortet, wobei die Antwort teilweise dahingehend ausfiel, dass die erbetenen Kontounterlagen nicht vorhanden seien. Die Kreditkartenunternehmung teilte mit, dass die Geschäftsbeziehung betreffend die erfragten Karten bereits vor dem 1. Januar 2012 beendet worden sei.

D.

Auf Anfrage der ESTV erklärte sodann die STA mit E-Mail vom 9. Mai 2018, dass die schwedischen Behörden die Untersuchung noch immer fortführen würden und die ersuchten Informationen weiterhin verwendet werden könnten.

E.

Am 9. Juli 2018 erliess die ESTV eine Schlussverfügung, dergemäss sie der STA Amtshilfe betreffend den Ehemann gewährt (Dispositiv Ziff. 1). Darin verfügt die ESTV die Übermittlung von Bankkontoeröffnungsunterlagen und Kontoauszügen für das Jahr 2012 von diversen Bankkonti lautend auf den Ehemann und/oder die Ehefrau. Des Weiteren verfügt sie die Übermittlung von Bankkontoeröffnungsunterlagen und Kontoauszügen für diverse Konti der CH-Gesellschaft. Schliesslich sollen die Steuererklärungen des Ehemannes und der Ehefrau sowie diejenigen der CH-Gesellschaft

und deren Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2012 der STA übermittelt werden (Dispositiv Ziff. 2). Die Verfügung sieht vor, dass Informationen, die nicht amtshilfefähig sind und nicht ausgesondert werden können, geschwärzt werden (vgl. Dispositiv Ziff. 2 in fine). In Ziff. 3 des Dispositivs weist die ESTV den Antrag auf Durchführung einer persönlichen Anhörung ab. Ziff. 4 des Dispositivs enthält einen Hinweis auf Art. 27 Abs. 2 DBA CH-SE.

Die ESTV führt hierin zu den Vorbringen des Rechtsvertreters vorab aus, das Akteneinsichtsrecht sei nicht verletzt worden, selbst wenn die Einsicht in interne Akten verweigert worden sei. Die Einsichtnahme in die Akten eines bereits abgeschlossenen Verfahrens werde ausserhalb des vorliegend strittigen Verfahrens beurteilt. Die Frage der Ansässigkeit sei nicht im Amtshilfverfahren, sondern im Verständigungsverfahren zu klären. Die ausländische Steuerbehörde habe lediglich Anhaltspunkte vorzubringen, die auf eine Ansässigkeit im ersuchenden Staat deuten würden. Dies habe die STA vorliegend getan. Es liege noch keine definitive Entscheidung eines schwedischen Gerichts vor, welche die Ansässigkeit in Schweden verneine. Die erbetenen Informationen könnten denn auch gemäss der Mitteilung der STA vom 9. Mai 2018 noch immer verwendet werden. Im Amtshilfverfahren werde nicht materiell über die Sache entschieden. Ein bereits ergangener Amtshilfeentscheid stehe einem neuen Amtshilfegesuch nicht entgegen. Es sei nachvollziehbar, wenn vorliegend aufgrund von früheren Bankverbindungen auf deren Fortbestehen im Jahre 2012 geschlossen werde, weshalb keine verpönte Beweisausforschung vorliege. Bei Fällen betreffend die Ansässigkeit würden die ausländischen Steuerbehörden regelmässig auch die schweizerischen Steuererklärungen verlangen. Diese seien zu übermitteln, denn es wäre inkonsistent, wenn zwar Bankinformationen übermittelt würden, die Übermittlung von relevanten Steuerinformationen, die sich aus der Steuererklärung ergeben würden, jedoch verweigert würde. Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die keine betroffene Personen seien, sei unzulässig, es sei denn diese Informationen seien für die Besteuerung der betroffenen Person voraussichtlich erheblich oder das Interesse der ersuchenden Behörde überwiege das Geheimhaltungsinteresse der Drittperson. Dies sei vorliegend der Fall.

F.

Der Ehemann, die Ehefrau und die CH-Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführende 1 bis 3) liessen mit Eingabe vom 9. August 2018 gegen die Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. In der Hauptsache beantragen sie die kostenfreie

Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung und die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Zur Begründung führen sie aus, dass die Ermittlungen in Schweden Einkünfte betreffen würden, die der Beschwerdeführende 1 aus seiner Beratungstätigkeit erzielt habe. Konkret gehe es um Dienstleistungsvergütungen in der Höhe von SEK 22'685'601.-, welche die schwedische Gesellschaft H._____ AG (nachfolgend: A-Gesellschaft) in den Jahren 2007 bis 2009 an die Beschwerdeführende 3 bezahlt habe. Diese Vergütungen seien in den schwedischen Steuerveranlagungen 2009 und 2010 als persönliches Einkommen des Beschwerdeführenden 1 erfasst worden. Der Rechtsstreit sei nun vor der dritten Instanz hängig. In den Jahren 2010 bis 2012 seien keine derartigen Vergütungen an die Beschwerdeführende 3 mehr geflossen. Das Amtshilfeersuchen vom 22. Mai 2015 stimme weitgehend mit demjenigen vom 27. Januar 2014 überein. Das damalige Verfahren sei mit der Übersendung von Informationen am 13. März 2015 unwiderruflich und rechtskräftig abgeschlossen worden. Die im neuen Amtshilfeersuchen ergänzten Angaben der STA zur Ansässigkeit seien entweder irreführend oder falsch. Die Erklärung der STA im E-Mail vom 9. Mai 2018 sei sehr allgemein gehalten und daher nicht geeignet, die anhaltende Dringlichkeit der Informationsübermittlung zu belegen. Die ESTV habe mit der STA sodann diverse Kontakte gehabt und entsprechende Aktennotizen und Unterlagen nicht offengelegt, weshalb sie das rechtliche Gehör verletzt habe. Die ESTV habe in der angefochtenen Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 auch die Begründungspflicht verletzt, weil sie sich mit diversen Vorbringen des Rechtsvertreters nicht auseinandergesetzt habe. Zudem sei die in der Schlussverfügung erwähnte Änderung der Rechtsprechung zur Amtshilfeleistung bei bestrittener Ansässigkeit nicht der wahre Grund gewesen für die Zulassung des Amtshilfeersuchens vom 22. Mai 2015, denn das massgebliche Urteil des Bundesgerichts 2C_1174/2014 (BGE 142 II 161, ergänzt durch das Bundesverwaltungsgericht) sei erst am 24. September 2015 gefällt worden. Die Bank 1 habe im E-Mail vom 29. August 2013 bestätigt, dass die von der STA genannten Kreditkarten des Beschwerdeführenden 1 letztmals im Jahre 2010 genutzt worden seien. Wenn gestützt auf dieselben Kreditkarten nunmehr nach damit zusammenhängenden Bankkonten gesucht werde, liege eine «fishing expedition» vor. Dies gelte auch bezüglich des Kontos bei der Bank 2 bzw. Bank 3, welches der STA vom Beschwerdeführende 1 im Mai 2015 im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Quellensteuer auf privaten Ruhegehaltszahlungen selber offengelegt worden sei. Die erbetenen Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich und daher nicht zu übermitteln.

G.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) liess sich am 18. Oktober 2018 vernehmen und beantragt die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

H.

Mit Eingabe vom 19. November 2018 replizierten die Beschwerdeführer.

I.

Am 26. November 2018 teilte die Vorinstanz mit, dass sie auf die Einreichung einer Duplik verzichte.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien ist nachfolgend insoweit einzugehen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**1.**

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1]). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 5 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.2 Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind als Adressaten der angefochtenen Verfügung sowie mit Blick auf das sie betreffende Amtshilfeverfahren (Beschwerdeführender 1) bzw. der sie betreffenden Informationen (Beschwerdeführende 1 bis 3) beschwert. Sie sind daher zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde

form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde vom 9. August 2018 ist demzufolge einzutreten.

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

1.4 Zu beurteilen ist ein Amtshilfeersuchen der STA vom 22. Mai 2015.

Das Verfahren vor der Vorinstanz richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen StAhiG (Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 f. StAhiG e contrario), soweit dem DBA CH-SE nichts anderes zu entnehmen ist (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

Das StAhiG wurde per 1. Januar 2017 erneut teilweise revidiert. Aufgrund des verfahrensrechtlichen Charakters dieses Gesetzes (vgl. statt vieler: BGE 143 II 136 E. 4.1 ff.) und soweit keine ausdrücklichen Übergangsbestimmungen Anwendung finden, kommen die Bestimmungen des StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung sofort zur Anwendung (vgl. BGE 139 II 404 E. 1.1 mit Hinweis). Soweit nachfolgend nicht ausdrücklich vermerkt, wird das StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung zitiert.

Weitere Verfahrensgrundsätze ergeben sich aus dem VGG und dem VwVG oder direkt aus dem Verfassungsrecht.

2.

2.1 Die Beschwerdeführenden rügen vorab eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 4.2). Auf die diesbezüglichen Rügen der Beschwerdeführenden ist deshalb vorab einzugehen.

2.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) umfasst diverse Teilgehalte, darunter das *Akteneinsichtsrecht*, das Recht auf Informationen über den Verfahrensausgang und das

Recht auf einen begründeten Entscheid. Es stellt ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst letztlich alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BVGer A-625/2018 vom 12. November 2018 E. 2.1.1, A-7503/2016 vom 16. Januar 2018 E. 4.4).

In Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 15 Abs. 1 StAhiG (in der seit 1. Februar 2013 unveränderten Fassung) vor, dass sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen sowie insbesondere Einsicht in die Akten nehmen können (Urteil des BVGer A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 4.1; zum Akteneinsichtsrecht im Amtshilfeverfahren siehe auch: Urteil des BGer 2C_223/2018 vom 14. März 2018 E. 2.3.3).

2.2.1 Die Beschwerdeführenden rügen, dass die ESTV mit E-Mail vom 10. Oktober 2014 an die STA gelangt sei. Diese habe mit E-Mail vom 14. Oktober 2014 den Erhalt des E-mails vom 10. Oktober 2014 bestätigt. Die darauf folgende Antwort sei ihnen jedoch nicht vorgelegt worden. Aus einer Telefonnotiz der STA vom 16. Februar 2015 gehe ferner hervor, dass zwischen den beiden Behörden ein Gespräch stattgefunden habe, worin man übereingekommen sei, dass die ESTV weitere Ausführungen zu den im Schreiben vom 10. Oktober 2014 gestellten und von der STA nicht beantworteten Fragen machen werde. Die STA solle dann Gelegenheit erhalten, zu den Ausführungen der ESTV Stellung zu nehmen. Die STA habe sodann den schwedischen Steuersachbearbeiter bei der Weiterleitung des Schreibens vom 13. März 2015 (Informationsübermittlung, Anmerkung des Bundesverwaltungsgerichts) darüber informiert, dass auch weiterhin Amtshilfe beansprucht werden könne. In der Folge seien zwischen den beiden Behörden Entwürfe ausgetauscht und Telefongespräche geführt worden. Die ESTV habe diese Kontakte nicht offengelegt, obschon die STA gemäss E-Mail vom 19. Mai 2017 die Zustimmung hierzu erteilt habe.

Soweit die Beschwerdeführenden hiermit eine Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht geltend machen, gilt was folgt: Der E-Mail-Verkehr vom Oktober 2014 sowie auch die weitere Korrespondenz vor Abschluss des ersten Amtshilfeverfahrens bilden nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Insoweit ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz in diesem

Punkt keine Akteneinsicht gewährt hat (Urteil des BGer 2C_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 3.3 e contrario).

2.2.2 Die Vorinstanz bestreitet nicht, dass zwischen ihr und der STA im Vorfeld zum vorliegenden Amtshilfeverfahren und zum Ergänzungsersuchen Entwürfe ausgetauscht worden seien. Sie macht jedoch geltend, es handle sich hierbei um verwaltungsinterne Akten. Gleiches gelte auch für den in diesem Zusammenhang ausgetauschten E-Mail-Verkehr zwischen den Behörden (E-Mails vom 30. April 2015 und vom 13. Mai 2015) bzw. den E-Mail-Verkehr im Zusammenhang mit dem Ergänzungsersuchen vom 1. Juli 2015 (E-Mail vom 1. Juli 2015).

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2C_1042/2016 vom 12. Juni 2018 in E. 3.3 unter Hinweis auf Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG ausgeführt, dass den Entwürfen zu einem Amtshilfegesuch der Charakter von verwaltungsinternen Akten zukomme, die nicht der Akteneinsicht unterliegen würden. Daran ist auch für den vorliegenden Fall grundsätzlich festzuhalten (vgl. auch Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 23. April 2019 E. 1.5.2 und E. 1.5.5).

2.3 Zum Anspruch auf rechtliches Gehör gehört auch, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG; statt vieler BGE 135 V 65 E. 2.4; Urteil des BVGer A-7503/2016 vom 16. Januar 2018 E. 4.6). Die *Begründungspflicht* soll verhindern, dass sich die verfügende Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und soll den Betroffenen ermöglichen, eine Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Die sachgerechte Anfechtung einer Verfügung ist nur dann möglich, wenn sich sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz ein Bild über deren Tragweite machen können. Deshalb müssen in jedem Fall kurz die wesentlichen Überlegungen angeführt werden, von denen sich die zuständige Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihre Verfügung stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (zum Ganzen statt vieler: BGE 136 I 184 E. 2.2.1, 124 V 180 E. 1a; Urteile des BVGer A-625/2018 vom 12. November 2018 E. 2.2.1, A-7503/2016 vom 16. Januar 2018 E. 4.6).

2.3.1 Die Beschwerdeführenden lassen hierzu geltend machen, die Vorinstanz habe zwar in der Schlussverfügung auf die geänderte Rechtsprechung zur Ansässigkeit hingewiesen, diese Begründung – so zumindest die sinngemässe Begründung der Beschwerdeführenden – sei nur vorge-schoben gewesen. Denn im Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens vom 22. Mai 2015 sei das Urteil des Bundesgerichts 2C_1174/2014 vom 24. September 2015 (BGE 142 II 161; Ergänzung des Bundesverwaltungsgerichts) noch nicht ergangen gewesen. Darüber hinaus liege auch kein Doppelwohnsitzfall vor, weil die unbeschränkte Steuerpflicht in Schweden von der STA nicht glaubhaft dargetan worden sei. Ausserdem habe der Rechtsvertreter wiederholt und mit Dokumenten dargelegt, dass die Ausführungen der STA offenkundig fehlerhaft seien. Mit diesen Vorbringen habe sich die Vorinstanz in der Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 im Wesentlichen nicht auseinandergesetzt.

2.3.2 Die Beschwerdeführenden verkennen mit ihrer Argumentation, dass die Vorinstanz erst in der Schlussverfügung abschliessend entscheidet, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie Amtshilfe gewährt. Allfällige in einem früheren Verfahrensstadium getroffene Vorentscheidungen sind von der Schlussverfügung miterfasst. Die Vorinstanz hat in der angefochtenen Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 sehr wohl dargelegt, weshalb sie der Auffassung ist, dass die Frage der Ansässigkeit nicht zu prüfen sei. Damit ist sie der Begründungspflicht ausreichend nachgekommen. Ob der Entscheidung rechtens war, ist keine Frage der Verletzung der Begründungspflicht, sondern eine Frage der Prüfung der staatsvertraglich normierten Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe (vgl. Urteil des BVGer A-625/2018 vom 12. November 2018 E. 2.3). Darauf ist nachfolgend zurückzukommen.

3.

3.1 Die (aktuell geltende und Art. 26 des OECD-Musterabkommens entsprechende) Amtshilfeklausel von Art. 27 DBA CH-SE und die dazu vereinbarte Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-SE, welches anlässlich der Unterzeichnung des DBA CH-SE vereinbart worden ist und integrierter Bestandteil desselben bildet, sind seit dem 5. August 2012 in Kraft (vgl. Art. XIII des Protokolls vom 28. Februar 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [AS 2012 4155 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). Diese Bestimmungen sind auf das streitbetroffene Amts-

hilfeersuchen vom 22. Mai 2015, mit welchem Informationen über die Steuerperiode 2012 verlangt werden, anwendbar («Kalenderjahre [...], die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung dieses Protokolls [am 28. Februar 2011] folgenden Jahres beginnen.», Art. XV Ziff. 2 Bst. d Änderungsprotokoll [AS 2012 4166 f.]; vgl. ausführlich: Urteil des BVGer A-1414/2015 vom 31. März 2016 E. 5.1). Aus verschiedenen Gründen, insbesondere weil es noch nicht in Kraft getreten ist, für den vorliegenden Sachverhalt nicht von Interesse ist das am 19. Juni 2019 unterzeichnete Änderungsprotokoll zwischen den Vertragsparteien.

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

3.3 Nach Art. 27 Abs. 3 Bst. c DBA CH-SE ist die Amtshilfeklausel nicht so auszulegen als verpflichtete sie einen Vertragsstaat Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

3.4

3.4.1 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, damit eine in diesem Staat steuerpflichtige Person korrekt besteuert werden kann (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.1).

3.4.2 Gemäss Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-SE sind sich die Vertragsparteien in Bezug auf Art. 27 DBA CH-SE einig darüber, «dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch

in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. [...]». Ferner wird mit dieser Klausel festgehalten, dass Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, welche «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2 erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze von Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-SE so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Satz 2 zweiter Teil).

Das Bundesverwaltungsgericht hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass von keiner «fishing expedition» gesprochen werden kann, wenn einer ersuchenden Behörde eine Kontonummer vorliegt und diese Behörde auch nach anderen Konten fragt, die die betroffene Person bei der Bank, bei der das Konto mit der vorgenannten Nummer gehalten wird, hält bzw. an denen sie berechtigt ist. Es handelt sich gerade nicht um eine grundlose Anfrage «ins Blaue», sondern um eine konkrete Frage, in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung. In einem solchen Fall kann von einer «fishing expedition» keine Rede sein (statt vieler: Urteil des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.4 mit Hinweisen).

3.4.3 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 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f., 139 II 404 E. 7.2.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1 und A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.3, je mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich

erheblich» im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-SE seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-SE; BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; vgl. Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1 und A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2; vgl. auch die vereinzelt uneinheitliche – [v.a.] französisch-sprachige – Rechtsprechung des Bundesgerichts, welche verlangt, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung mit Sicherheit [«avec certitude»] nicht besteht: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 und 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. dazu: Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.3, mit weiterem Hinweis). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG (in der seit 1. Februar 2013 unveränderten Fassung) zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.1.3, mit weiterem Hinweis). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BGer 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 5.1), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

3.5 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG (in der seit 1. Februar 2013 unveränderten Fassung) genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.2.1). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend 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 (vgl. statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1; Urteile des BVGer A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (Urteil des BVGer A-3275/2018 vom 28. November 2018 E. 2.2). Das Vertrauensprinzip steht einer Nachfrage beim ersuchenden Staat nach

weiteren Erklärungen nicht entgegen, sofern erhebliche Zweifel an dessen Darstellung bestehen (BGE 144 II 206 E. 4.4; Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.2.1).

3.6

3.6.1 Der Umstand, dass eine Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird oder dass in anderen Staaten eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist (Urteil des BVGer A-2548/2016 15. September 2016 E. 2.2). Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung hat der ersuchte Staat aufgrund des Vertrauensprinzips nur zu prüfen, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine Steuerpflicht bestehen könnte. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Ein Amtshilfeersuchen kann dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (BGE 142 II 218 E. 3.1 und E. 3.6 f., 142 II 161 E. 2.2.2 und E. 2.4; Urteile des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1 und A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.3.1 f.). Damit nicht davon ausgegangen wird, ein Amtshilfeersuchen sei willkürlich gestellt worden, genügt also bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine (je nachdem beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (Urteile des BVGer A-3275/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.1, A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.4.1).

3.6.2 Somit genügt es, wenn der ersuchende Staat erklärt, warum er davon ausgeht, die betroffene Person könne auf seinem Staatsgebiet ansässig sein. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist der ersuchte Staat an diese Ausführungen des ersuchenden Staats gebunden. Das allgemein zum Amtshilfeersuchen Ausgeführte (E. 3.5) gilt auch hier: Solange der Sachverhalt nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält bzw. die betroffene Person sofort beweisen kann, dass die Vorbringen des ersuchenden Staats falsch sind, ist auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abzustellen, auch in Bezug auf die Frage der Ansässigkeit. Es genügt bei der Frage der Ansässigkeit bzw. der Steuerpflicht nicht, wenn eine betroffene Person nachzuweisen versucht, dass sie in einem anderen Staat ansässig ist, damit von einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung ausgegangen werden kann (Urteil des BVGer A-3275/2018 vom 28. November 2018 E. 2.3.2).

3.7 Nach Ziff. 4 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-SE sind die Vertragsstaaten nicht verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen. Da das DBA CH-SE bzw. das einschlägige Protokoll die spontane Amtshilfe nicht ausschliesst, ist zu prüfen, ob die Schweiz aufgrund einer anderen internationalen oder innerstaatlichen Vorschrift spontane Amtshilfe leisten darf.

3.7.1 Für die Schweiz ist am 1. Januar 2017 das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen, SR 0.652.1, [geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010]) in Kraft getreten (welches für Schweden bereits seit dem 1. September 2011 gilt). Dessen Art. 7 enthält eine Regelung zum spontanen Informationsaustausch. Weiter enthält das Abkommen mit Art. 28 eine Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich. Für die Schweiz gilt dieses Abkommen somit grundsätzlich für Steuerforderungen ab dem 1. Januar 2018. Die Schweiz hat sodann gestützt auf Art. 30 des Amtshilfeübereinkommens verschiedene Vorbehalte angebracht, so auch zu Art. 28 Abs. 7 des Amtshilfeübereinkommens (vorsätzliches Verhalten, das der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt).

Im vorliegenden Fall ist ein Amtshilfeersuchen vom 22. Mai 2015 bzw. eine Ergänzung vom 1. Juli 2015 zu beurteilen, welches die schwedische Steuerperiode 2012 betrifft. Gestützt auf Art. 28 Abs. 6 Amtshilfeübereinkommen findet das Abkommen im vorliegenden Fall noch keine Anwendung (Urteil des BVerfG A-2117/2018 vom 5. März 2019 E. 2.3), weshalb nicht weiter auf das Verhältnis zwischen DBA CH-SE und dem Amtshilfeübereinkommen einzugehen ist.

3.7.2 Das StAhiG regelt gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. a den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wobei nach Art. 1 Abs. 3 StAhiG abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten sind. Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der Zulässigkeit von Gruppenersuchen festgehalten, dass der Wortlaut der genannten Bestimmung eindeutig sei. Die im StAhiG aufgeführten materiellen Definitionen seien nur von Interesse, soweit sie die Bestimmungen gemäss den anwendbaren internationalen Abkommen erläutern. Die Bestimmungen des StAhiG betreffend Gruppenersuchen kämen somit nur zum Tragen, soweit das einschlägige Abkommen selbst Gruppenersuchen zulasse. Eine eigenständige Rechtsgrundlage für eine autonome Amtshilfe sei dem StAhiG nicht zu entnehmen. Die rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe bei Gruppenersuchen müsse sich

somit aus dem einschlägigen DBA ergeben (BGE 143 II 136 E. 4.1 ff.). Diese Überlegungen können auch für die Frage des spontanen Informationsaustauschs übernommen werden.

3.7.3 Per 1. Januar 2017 entfiel insbesondere Art. 4 Abs. 1, der unter anderem die spontane Amtshilfe untersagte (vgl. CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, Art. 4 N. 42 mit Hinweis auf die Botschaft). Gleichzeitig wurde auch die Selbstbeschränkung nach Art. 22 StAhiG modifiziert und in Art. 22a ff. StAhiG verschiedene Regelungen zum spontanen Informationsaustausch eingeführt. Art. 22a Abs. 1 StAhiG überlässt es dem Bundesrat, in einer Verordnung die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch näher zu regeln (aber 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 5585, nachfolgend: Botschaft 2015, S. 5607). Gestützt darauf hat der Bundesrat Art. 5 ff. StAhiV erlassen. Aufgrund des Vollzugscharakters des StAhiG bzw. der StAhiV kommt den darin enthaltenen Pflichten im Zusammenhang dem spontanen Informationsaustausch nur präzisierender Charakter zu (vgl. Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 6.2). Sie können daher im hier zu beurteilenden Fall nicht als eigenständige Rechtsgrundlage für die Gewährung der spontanen Amtshilfe herangezogen werden. Zum einen, weil sich das vorliegende Gesuch auf das DBA CH-SE stützt und das DBA CH-SE in der hier anwendbaren Fassung keine Verpflichtung zur Leistung eines spontanen Informationsaustauschs enthält und zum andern, weil das Amtshilfeübereinkommen, im vorliegenden Fall zeitlich ohnehin noch nicht anwendbar ist (vgl. Urteil des BVerfG A-6314/2017 vom 17. April 2018 E. 4.1.1). Vielmehr besteht mit Art. 110 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) und Art. 39 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) eine innerstaatliche Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses.

3.8

3.8.1 Art. 7 StAhiG (in der seit 1. Februar 2013 unveränderten Fassung) hält fest, dass auf ein Amtshilfeersuchen nicht eingetreten werde, wenn a) es zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist; b) Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind; oder c) es den Grundsatz von Treu und

Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. Betrifft das Ersuchen nur teilweise Informationen, die nicht im Einklang mit dem anwendbaren Abkommen sind, so wird lediglich in diesem Umfang auf das Ersuchen nicht eingetreten (SCHODER, a.a.O., Art. 7 N. 78 mit Hinweis auf die Botschaft). Auch diese Passagen konkretisieren nur bereits im entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen Enthaltene (BGE 143 II 202 E. 8.3).

3.8.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat sodann bereits mehrfach entschieden, dass im Amtshilfeverfahren nicht materiell über die Sache geurteilt werde und der ersuchende Staat je nach Konstellation ein Ergänzungsgesuch oder ein neues Gesuch stellen könne (vgl. auch Urteil des BVer A-6385/2012 vom 6. Juni 2013 E. 2.2.1 und 2.2.2).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist in einem ersten Schritt auf weitere verfahrensrechtliche Aspekte einzugehen, insbesondere darauf, ob die Vorinstanz zu Recht ein neues Amtshilfeverfahren eröffnet hat bzw. auf das Amtshilfeersuchen eingetreten ist.

4.1.1 Die angefochtene Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 basiert auf dem Amtshilfeersuchen der STA vom 22. Mai 2015. Freilich hatte die STA rund ein Jahr zuvor bereits ein fast gleichartiges Gesuch gestellt und hatte die ESTV im Einvernehmen mit den im damaligen Amtshilfeverfahren involvierten Personen diverse Auskünfte an die STA übermittelt. Allerdings beschränkte die ESTV damals die Auskünfte auf Informationen, die einen engen Zusammenhang mit der Frage der Ansässigkeit aufgewiesen haben, insbesondere übermittelte die ESTV keine Informationen betreffend die von der STA angefragten Bankkonti und Kreditkarten.

Wie oben ausgeführt, wird im Amtshilfeverfahren nicht materiell über die Sache entschieden und sind weitere Ersuchen möglich (E. 3.8.2). Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die STA mittels eines neuen Amtshilfeersuchens die bisher vorenthaltenen Informationen erneut erhältlich zu machen versucht, zumal sie hierbei auf die aus dem früheren Verfahren erhaltenen Information zur Ansässigkeit Bezug nimmt und ausführt, weshalb sie dennoch weiterhin zumindest eine der vormals betroffenen Personen in Schweden als ansässig betrachtet.

4.1.2 Die Beschwerdeführenden wenden ferner ein, dass die ESTV bei Erhalt des Gesuches nicht hätte auf das neue Amtshilfeersuchen eintreten dürfen, da nach damaliger Rechtslage im Falle eines Doppelwohnsitzes, in welchem beide Staaten vorrangige Ansässigkeit beanspruchten, keine Amtshilfe zu leisten gewesen wäre. Sie rügt damit sinngemäss die Verfahrensführung der Vorinstanz.

4.1.2.1 Bei der internationalen Amtshilfe gestützt auf ein DBA handelt es sich verfahrenstechnisch betrachtet um ein landesübergreifendes verwaltungsrechtliches Beweismittelerhebungsverfahren. Das Verfahren für die Beschaffung der vom ersuchenden Staat gewünschten Informationen und Angaben bzw. Beweismittel ist in Art. 8 ff. StAhiG geregelt. Die Verfahrensführung durch die Vorinstanz liegt hierbei im pflichtgemässen Ermessen der ersuchten Behörde. Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt sich bei der Überprüfung des diesbezüglichen pflichtgemässen Ermessens der Vorinstanz eine gewisse Zurückhaltung. Es ist insbesondere nicht die allgemeine Aufsichtsbehörde der Vorinstanz.

4.1.2.2 Art. 4 Abs. 2 StAhiG sieht vor, dass das Amtshilfeverfahren zügig durchgeführt wird. Im Vordergrund stehen dabei die Interessen der Schweiz an einem einwandfreien Funktionieren der Amtshilfe an ihre Vertragsstaaten (SCHODER, a.a.O., Art. 4 N. 1). Die Bestimmung dient daneben aber auch der Prozessökonomie.

4.1.2.3 Die Vorinstanz hat nach Erhalt des neuen Amtshilfeersuchens vom 22. Mai 2015 in einem ersten Schritt den Rechtsvertreter der im früheren Verfahren beteiligten Personen über das erneute Ersuchen informiert und angefragt, ob er weiterhin als Rechtsvertreter dieser Personen agiere. Diese Vorgehensweise ist durchaus im Sinne der Beschwerdeführenden und wird ihrerseits denn auch zu Recht nicht in Frage gestellt.

4.1.2.4 Die Beschwerdeführenden rügen – wie erwähnt – allerdings sinngemäss die Verfahrensführung der Vorinstanz dahingehend, dass die Editionsverfügungen vom 10. bzw. 13. Juli 2015 zu Unrecht erlassen worden seien.

Wenn die ESTV nach Erhalt der Stellungnahme des Rechtsvertreters vom 3. Juli 2015, worin dieser die Ausführungen der STA zur Ansässigkeit substantiiert bestreitet, dennoch mittels Editionsverfügungen vom 10. Juli 2015 und vom 13. Juli 2015 diverse Bankunterlagen einfordert, so ist dies nicht zu beanstanden. Im damaligen Zeitpunkt war nämlich die Rechtsprechung

des Bundesverwaltungsgerichts zur beschränkten Auskunftserteilung bei umstrittener Ansässigkeit (in einem anderen Verfahren) von der Vorinstanz vor Bundesgericht angefochten worden. Zudem kann die Vorinstanz regelmässig erst nach Erhalt der Beweismittel entscheiden, ob die erbetenen Informationen amtshilfefähig sind. Zumindest in diesem Stadium des Verfahrens erscheint das Vorgehen der Vorinstanz als nicht unangemessen (E. 4.1.2.1).

Es ist keine Reaktion der Bank 2 auf die Editionsverfügung vom 10. Juli 2015 aktenkundig. Die Bank 3 antwortete, dass sie nicht über die verlangten Kontoinformationen verfüge. In der Folge unterblieben während längerer Zeit weitere Untersuchungshandlungen. Gründe hierfür wurden seitens der Vorinstanz nicht vorgebracht. Das Verfahren wurde erst mit den Editionsverfügungen vom 18. April 2017 weitergeführt und mit der Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 abgeschlossen. Ob die Vorinstanz hierbei das Beschleunigungsverbot verletzt hat (E. 4.1.2.2), braucht im vorliegenden Kontext nicht weiter geprüft zu werden. Die Vorinstanz hat nämlich mit der Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 über den Umfang der zu übermittelnden Informationen entschieden. Sie hat bei ihrer Entscheidung die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung zum Umfang der Auskünfte bei umstrittener Ansässigkeit berücksichtigt und damit dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes nachgelebt. Damit vermögen die Beschwerdeführenden mit ihrem Einwand nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

Soweit die Beschwerdeführenden ausführen, sie hätten am 18. August 2017 „pro memoria“ ein Sistierungsbegehren gestellt, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht, was sie daraus ableiten wollen. Immerhin würde ein Sistierungsbegehren den impliziten Vorwurf einer Verfahrensverschleppung teilweise relativieren.

4.2

4.2.1 Die Beschwerdeführenden rügen sodann, die STA habe im Amtshilfeersuchen angegeben, dass die Informationen nach dem 31. Dezember 2014 bzw. dem 31. Dezember 2015 nicht mehr benötigt würden. Im E-Mail vom 9. Mai 2018 habe die STA dann allerdings ausgeführt, dass sie die erbetenen Informationen noch immer nutzen könne. Die STA habe insoweit nur eine allgemeine Aussage gemacht und die Dringlichkeit der Informationsübermittlung nicht begründet.

4.2.2 Die Beschwerdeführer verkennen hierbei, dass die Angaben zur Dringlichkeit vorab im Zusammenhang mit einem Amtshilfeverfahren mit

nachträglicher Information stehen (sog. Notifikationsverfahren; Art. 21a StAhiG, eingefügt durch Ziff. I des Bundesgesetzes vom 21. März 2014 über Änderung des StAhiG in Kraft seit 1. August 2014 [AS 2014 2309; BBl 2013 8369] und geändert durch den Anhang des Bundesbeschlusses vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, in Kraft seit 1. Januar 2017 [AS 2016 5059; BBl 2015 5585]). Nachdem im vorliegenden Fall kein Notifikationsverfahren durchgeführt wurde, erübrigt es sich, darauf näher einzugehen.

4.2.3 Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sind Nachfragen beim ersuchenden Staat zulässig (E. 3.5). Insoweit ist es auch zulässig, wenn die Vorinstanz bei der ersuchenden Behörde nachfragt, ob die Informationen beim derzeitigen Verfahrensstand noch benötigt würden. Dies hat die ESTV im vorliegenden Fall getan. Die STA hat dies mit ihrer Antwort vom 9. Mai 2018 zumindest sinngemäss bejaht. Auf die Ausführungen der STA vom 9. Mai 2018 ist im vorliegenden Fall in Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes abzustellen. Die Vorinstanz hat daher zu Recht zur Übermittlung vorgesehener Informationen in zeitlicher Hinsicht als weiterhin voraussichtlich erheblich betrachtet.

4.3

4.3.1 In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob auf die von der STA geltend gemachte Sachdarstellung hinsichtlich der Ansässigkeit des Beschwerdeführenden 1 in Schweden wegen offensichtlich Fehler, Lücken oder Widersprüchen nicht abgestellt werden kann. Alsdann ist zu prüfen, ob eine sog. «fishing expedition» vorliegt bzw. – verneinendenfalls – in welchem Umfang die Amtshilfe gewährt werden kann.

4.3.2

4.3.2.1 Die STA nimmt in ihrem Amtshilfeersuchen 22. Mai 2015 vorab auf eine Ansässigkeitsbescheinigung vom 11. Dezember 2012 Bezug, dergemäss der Beschwerdeführende 1 seit 23. November 2007 in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege. Sie betrachtet ihn jedoch dennoch weiterhin als in Schweden ansässig. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass er im Jahre 2012 nicht mehr von seiner Frau getrennt gewesen sei und weiterhin mit ihr in der Liegenschaft in (Ort in SE) gelebt habe. Auch habe er über verschiedene Bankdarlehen und Kredite in Schweden verfügt, für welche er Schuldzinsen entrichtet habe. Ferner habe er in Schwe-

den über einen Telefonanschluss verfügt und sei dort unfall- und krankenversichert gewesen. Die Ansässigkeit in Schweden gehe in Anwendung von Art. 4 Abs. 2 DBA CH-SE der Ansässigkeit in der Schweiz vor.

4.3.2.2 Der Beschwerdeführende 1 wendet dagegen im Wesentlichen ein, dass die Liegenschaft in (Ort in SE) seit 1998 aufgrund eines Agreements zwischen ihm und seiner Ehefrau ihr zur alleinigen Nutzung zur Verfügung gestanden und sie seither sämtliche Kosten getragen und auch den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft im Jahre 2013 allein vereinnahmt habe. Die Zinsen für die Bankdarlehen und die Hypothekarzinsen sowie die Abschlagszahlungen für das Auto seien ausschliesslich von seiner Frau bezahlt worden. Das Auto sei zwar auf ihn registriert gewesen, aber von seiner Frau und seinem Sohn benutzt worden. Auch das Gemeinschaftskonto in Schweden sei ausschliesslich von seiner Frau benutzt worden. Er habe sich in Schweden von der Krankenversicherung abgemeldet und habe in der Schweiz Prämien für die obligatorische Krankenversicherung und eine Zusatzversicherung für die private Abteilung bezahlt. Erst anlässlich des Amtshilfeersuchens habe er erfahren, dass in Schweden weiterhin Prämien bezahlt worden seien, was jedoch zwecklos gewesen sei, weil er nicht in Schweden als wohnhaft registriert gewesen sei.

4.3.2.3 Diesen Ausführungen lässt sich entnehmen, dass der Beschwerdeführende 1 extern als hälftiger Eigentümer der Liegenschaft, als Darlehens- und Kreditnehmer, als Mitinhaber eines Bankkontos und als Fahrzeughalter in Schweden registriert gewesen ist und in seinem Namen Versicherungsprämien bezahlt worden sind. Die Einwendungen des Beschwerdeführenden 1 zielen allesamt auf ein behauptetes internes Verhältnis ab. Ob das behauptete interne Verhältnis dem externen Rechtsschein vorgeht, ist eine Rechtsfrage. Auch die Frage des Vorranges einer allfälligen Ansässigkeit in Schweden ist eine Rechtsfrage. Demzufolge ist im vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht weiter darauf einzugehen, ist die Klärung dieser Fragen doch den zuständigen Behörden und Gerichten in Schweden und – im Verhältnis zur Schweiz – letztlich einem Verständigungsverfahren vorbehalten (E. 3.6.1). Ergänzend ist anzumerken, dass im Verfahren in Schweden nicht die Begründung einer unbeschränkten Steuerpflicht, sondern ihre Fortführung zur Diskussion steht.

4.3.3

4.3.3.1 Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, die von der STA bezeichneten Kreditkarten seien gemäss der Bestätigung der Bank 1 vom

29. August 2013 seit dem Jahre 2010 nicht mehr benutzt worden, weshalb die Suche nach damit verbundenen Konten eine «fishing expedition» sei.

Sie verkennen hierbei, dass im ersten Amtshilfeverfahren der STA nur Einkünfte im Zusammenhang mit der Ansässigkeit übermittelt worden sind, nicht aber weitere Bank- und Kreditkarteninformationen. Das Amtshilfeersuchen der STA erweist sich mit Bezug auf die erbetenen Konto- und Kreditkarteninformationen als hinreichend spezifiziert. Eine «fishing expedition» liegt nicht vor.

4.3.3.2 Die Beschwerdeführenden behaupten weiter, es liege auch mit Bezug auf das Ergänzungsersuchen vom 1. Juli 2015 eine unzulässige «fishing expedition» vor, denn der Beschwerdeführende 1 selber habe dieses Konto im Mai 2015 im Zusammenhang mit der Rückerstattung der Quellensteuer auf privaten Ruhegehältern den schwedischen Steuerbehörden gegenüber offengelegt. Die STA behaupte rund einen Monat später, sie hätte herausgefunden, dass der Beschwerdeführende 1 noch weitere Konten in der Schweiz habe.

Hierzu ist festzuhalten, dass das Ergänzungsersuchen der STA vom 1. Juli 2015 dahingeht, Details zu diesem zusätzlichen Konto und allfälligen weiteren Konten zu erhalten. Es ist im vorliegenden Kontext letztlich irrelevant, dass der Beschwerdeführende 1 dieses Konto selber offengelegt hat. Wesentlich ist vielmehr, ob die Bankverbindung und weitere damit verbundene Verbindungen bereits in der Steuerperiode 2012 bestanden haben bzw. wie die entsprechenden Details hierzu aussehen. Auch insoweit ist eine «fishing expedition» zu verneinen.

4.3.4

4.3.4.1 Die Beschwerdeführenden machen schliesslich geltend, es fehle bereits grundsätzlich an der voraussichtlichen Erheblichkeit der erbetenen Informationen, die die Einkünfte des Beschwerdeführenden 1 und seine Vermögenssituation betreffen, da er schon nach landesinternem Recht in Schweden nicht unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die Beweislast für die Ansässigkeit liege bei der schwedischen Steuerbehörde. Der Beschwerdeführende 1 habe sich im Jahre 2012 lediglich während 40 Tagen in Schweden aufgehalten. Erforderlich wäre indessen eine Anwesenheit von mindestens 183 Tagen. Eine Besteuerung aufgrund einer wesentlichen Anknüpfung zu Schweden komme nach landesinternem Recht nach Ablauf von fünf Jahren seit dem Wegzug nicht mehr in Frage. Das schwedische Steueramt in (Ort in SE) habe zudem bereits mit Schreiben vom 18. August

2015 mitgeteilt, dass es die Ansässigkeit des Beschwerdeführenden 1 in der Schweiz ab 2007 anerkenne und ihm die Quellensteuern auf seinen privaten Ruhegehältern erstatte.

4.3.4.2 Auch auf diese Einwände ist im vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht weiter einzugehen, da sie dahingehen, die Ansässigkeit in Schweden bzw. die unbeschränkte Steuerpflicht in Schweden zu verneinen. Wie bereits ausgeführt, nennt die ersuchende Behörde konkrete Anhaltspunkte, welche die Ansässigkeit begründen sollen. Diese Ausführungen sind entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden nicht offensichtlich unhaltbar. Damit ist die Frage der Steuerpflicht gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu klären (E. 3.6.1). Es erübrigt demzufolge auch darauf einzugehen, wer die Beweislast für die die Ansässigkeit begründenden oder aufhebenden Tatsachen trägt oder, ob eine sog. überlagernde oder überdachende Besteuerung bzw. Abwanderungsregelung Anwendung findet oder nicht.

4.3.5

4.3.5.1 Die Beschwerdeführenden wenden sodann ein, die Steuerveranlagungen 2012 des Beschwerdeführenden 1 und der Beschwerdeführenden 3 seien mangels voraussichtlicher Erheblichkeit nicht zu übermitteln.

4.3.5.2 Zu Recht weisen die Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die STA vorab um Zustellung der Steuererklärungen ersucht habe, die ESTV aber vorliegend die detaillierten Steuerveranlagungen übermitteln will und insoweit eine unzulässige spontane Amtshilfe vorliegen würde. Denn wie vorstehend ausgeführt wurde, ergibt sich aus der vorliegend anwendbaren Amtshilfeklausel im DBA CH-SE keine Verpflichtung zur Leistung eines spontanen Informationsaustauschs (E. 3.7). Eine allfällige Gewährung der spontanen Amtshilfe gestützt auf das Amtshilfeübereinkommen entfällt bereits mangels zeitlicher Anwendbarkeit desselben (E. 3.7.1).

Im vorliegenden Fall ist denn auch nicht ersichtlich, inwieweit die in der schweizerischen Veranlagung des Beschwerdeführenden 1 und seiner Ehefrau enthaltenen Informationen für die Einkommensbesteuerung in Schweden verwendet werden könnten. Die Eheleute werden in der Schweiz pauschal besteuert. Dies ist der STA bereits aus dem ersten Amtshilfeverfahren bekannt. Die entsprechenden schweizerischen Steuerveranlagungen enthalten weder Angaben betreffend die erfragten Bankdaten

noch die tatsächlichen Einkommenszuflüsse noch die tatsächlichen Vermögenswerte. Sie können mithin nicht als voraussichtlich erheblich gelten (Urteil des BGer 2C_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2 i.f.).

Mit Bezug auf die erbetene Steuerveranlagung der Beschwerdeführenden 3 ist Folgendes zu beachten: Die STA macht zusammengefasst geltend, der Beschwerdeführende sei seit geraumer Zeit in Schweden im Beratungsgeschäft tätig gewesen. Er habe seine Tätigkeit über verschiedene eigene und von ihm kontrollierte Gesellschaften in Schweden und der Schweiz ausgeübt. Auch seine Frau sei in diese Gesellschaften involviert gewesen. Sinngemäss führt die STA weiter aus, es bestehe der Verdacht, dass der Beschwerdeführende 1 über die Beschwerdeführende 3 Einkünfte vereinnahmt habe, welche er jedoch in Schweden nicht der Einkommensbesteuerung zugeführt habe. Die STA stellt hierbei aber weder die rechtliche Eigenständigkeit der Gesellschaft noch ihre steuerliche Ansässigkeit in der Schweiz in Frage. Damit ist die Beschwerdeführende 3 grundsätzlich weiterhin als eigenständiges Steuersubjekt in der Schweiz zu betrachten.

Die vorliegende Steuerveranlagung der Beschwerdeführenden 3 führt lediglich den steuerbaren Reingewinn und das steuerbare Kapital sowie die entsprechenden Steuersätze und den Steuerbetrag auf. Diese Angaben sind in der vorliegenden Konstellation für die Besteuerung des Beschwerdeführenden 1 nicht voraussichtlich erheblich, zumal Schweden keine Vermögenssteuer kennt. Ebenfalls unerheblich ist der Steuerstatus der Gesellschaft, nach welchem sich die STA gar nicht erkundigt hat. Voraussichtlicher erheblich sind im vorliegenden Kontext allerdings spezifische Informationen, insbesondere im Zusammenhang mit allfälligen Lohn-, Zinszahlungen für Aktionärsdarlehen und allfälligen geldwerten Leistungen an den Aktionär oder über Transaktionen mit vom gleichen Aktionär beherrschten Unternehmungen. Solche wurden vorliegend in der Veranlagung nicht ausgewiesen bzw. ausgeschieden. Damit ist die Veranlagung der Beschwerdeführenden 3 auch aus diesen Gründen nicht an die STA zu übermitteln.

Die den Veranlagungen zugrundeliegende Steuererklärung inkl. Kontrollrechnung der Beschwerdeführenden 1 und 2 ist nicht aktenkundig, ebensowenig wie die Steuererklärung der Beschwerdeführenden 3.

Soweit jedoch die Vorinstanz geltend machen wollte, die detaillierten Veranlagungen entsprächen weitgehend den Steuererklärungen wäre folgendes festzuhalten: Es entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis, dass die

Steuerklärungen nicht an ausländische Steuerbehörden übermittelt werden. Die Vorinstanz will nun davon abkehren, da es inkonsistent sei, der ersuchenden Steuerbehörde Bankinformationen zu übermitteln, weitere relevante Informationen, die sich aus der Steuererklärung ergeben würden, aber zurückzuhalten. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die in einer Steuererklärung wiedergegebenen Angaben zu Einkünften und Vermögenswerten vorab Ausfluss der landesinternen steuerlichen Bestimmungen sind. Dabei weist die Steuerdeklaration regelmässig eine nicht zu unterschätzende Komplexität auf, die selbst für schweizerische Steuerpflichtige nicht ohne Weiteres nachvollziehbar ist. Obschon die ausländischen Steuerbehörden durchaus über profunde Kenntnisse im Steuerrecht verfügen, dürfen solche Kenntnisse mit Bezug auf das schweizerische landesinterne Recht und die damit einhergehende Steuerpraxis auf Bundes- sowie auf der Ebene der jeweiligen Kantone und Steuergemeinden nicht ohne Weiteres angenommen werden. Es besteht eine nicht zu unterschätzende Gefahr von Fehlinterpretationen oder weiterem Klärungsbedarf. Es kann vorliegend offenbleiben, ob Auskünfte zur Interpretation schweizerischer Steuerklärungen bzw. schweizerischer Steuernormen auf dem Wege der Amtshilfe zu erfolgen hätten. Alsdann enthalten die Steuerklärungen zahlreiche weitere Informationen, deren steuerliche Relevanz für die ausländische Steuerbehörde im Einzelfall zu prüfen ist und die gegebenenfalls zu schwärzen sind. Vorliegend wurden in den Veranlagungen die Namen und Telefonnummern der Sachbearbeiter und das Veranlagungsdatum geschwärzt. Eine solche individuelle Prüfung jeder Veranlagung bzw. Steuererklärung ist der Verwaltungsökonomie abträglich und würde den Rahmen der Amtshilfe sprengen. Für eine generelle Übermittlung von Steuerklärungen bleibt unter diesen Umständen kein Raum.

4.3.6

4.3.6.1 Die Beschwerdeführenden verwarren sich sodann gegen die integrale Übermittlung der Jahresrechnung 2012 der Beschwerdeführenden 3 sowie des Antrags über die Verwendung des Bilanzgewinnes (die Vorjahreszahlen und die prozentualen Abweichungen zum Vorjahr sind bereits geschwärzt). Sie führen hierzu im Wesentlichen aus, die Jahresrechnung enthalte Informationen, die Geschäftsgeheimnisse darstellen würden. Der aus dem Anhang ersichtliche Antrag auf Verwendung des Bilanzgewinnes

bzw. die Dividende betreffe erst die nachfolgende Steuerperiode. Eventualiter seien nur die von ihr in der Beschwerdebeilage Nr. 56 rosa markierten Angaben zu übermitteln.

4.3.6.2 Das vorliegende Amtshilfeersuchen der STA vom 22. Mai 2015 steht nach ihren eigenen Ausführungen im Zusammenhang mit Vergütungen, die der Beschwerdeführende 1 unter anderem über die Beschwerdeführende 3 vereinnahmt und dem schwedischen Fiskus vorenthalten haben soll. Die Beschwerdeführende 3 werde vom Beschwerdeführenden 1 gehalten und kontrolliert. Die Kontrollverhältnisse wurden seitens der Beschwerdeführenden nicht bestritten und erscheinen mit Blick auf den Handelsregistereintrag als plausibel. Rechtsprechungsgemäss ist in solchen Konstellationen die Jahresrechnung der kontrollierten Gesellschaft für die Besteuerung des beherrschenden Alleininhabers grundsätzlich voraussichtlich erheblich (vgl. Urteil des BVGer A-625/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.2).

Im vorliegenden Fall ist jedoch ergänzend zu berücksichtigen, dass sich die ersuchten einzelnen Zahlungsflüsse für Honorare oder andere Einnahmen für den Beschwerdeführenden 1 weder der Bilanz noch der Jahresrechnung 2012 der Beschwerdeführenden 3 entnehmen lassen, weist die Jahresrechnung doch einzig die Saldi der Aktiven und Passiven per 31. Dezember 2012 bzw. die Saldi der Ertrags- und Aufwandkonti pro 2012 aus. Damit erweist sich die Jahresrechnung (Bilanz/Erfolgsrechnung) auch mit Bezug auf allfällige Zahlungsflüsse zwischen der schwedischen und der schweizerischen Gesellschaft, soweit sie steuerlich dem Beschwerdeführer 1 zuzurechnen wären, als nicht aussagekräftig und damit als nicht voraussichtlich erheblich.

Zudem ist die Beschwerdeführende 3 bereits durch den schweizerischen Fiskus veranlagt und hat die schweizerische Steuerbehörde keine sog. geldwerten Leistungen (versteckte Dividenden) aufgerechnet. Damit ist die Jahresrechnung 2012 der Beschwerdeführende 3 bereits durch den schweizerischen Fiskus geprüft und insoweit offenkundig für die Einkommensbesteuerung des Beschwerdeführenden 1, am gleichen Ort im Register wie die Beschwerdeführende 3, im Jahre 2012 nicht (mehr) erheblich. Auch aus diesem Grunde ist im vorliegenden Fall die Jahresrechnung der Beschwerdeführerin 3 nicht zu übermitteln.

Ohnehin nicht zu übermitteln ist der Antrag auf Verwendung des Bilanzgewinnes, denn hierbei handelt es sich lediglich um einen Antrag des Verwaltungsrates, über welchen die Generalversammlung der Gesellschafter erst noch zu beschliessen hat. Damit ist auch erstellt, dass der Antrag auf eine allfällig für das Geschäftsjahr 2012 sowie 2011 (Vorjahr) vorgesehene Dividende nicht an die STA zu übermitteln ist. Insoweit ist die Beschwerde gutzuheissen.

4.3.7

4.3.7.1 Die Beschwerdeführenden rügen sodann die integrale Übermittlung der Kontoauszüge für das Kalenderjahr 2012 von diversen Konti des Beschwerdeführenden 1 bei der Bank 1, die Übermittlung der Kontoauszüge des Gemeinschaftskontos der Beschwerdeführenden 1 und 2 bei der Bank 1 sowie der Kontoauszüge von diversen Bankkonti der Beschwerdeführenden 3 bei der Bank 1. Sie machen hierzu zusammengefasst geltend, die Kontoauszüge würden weder Zahlungseingänge noch Zahlungsausgänge enthalten, die für die Einkommensbesteuerung des Beschwerdeführenden 1 in Schweden voraussichtlich erheblich seien. Darüber hinaus würden die Kontoauszüge der Beschwerdeführenden 3 Einblick in die Geschäftsbeziehungen der Gesellschaft geben, welche Geschäftsgeheimnisse darstellen würden und daher nicht an die STA zu übermitteln seien. Zumindest seien die in der Beschwerdebeilage Nr. 56 von ihr rosa markierten Transaktion zu schwärzen.

4.3.7.2 Die Beschwerdeführenden verkennen, dass die vollständigen Bankkontoauszüge von Konten des Beschwerdeführenden 1 und von Gemeinschaftskonten des Beschwerdeführenden 1 und seiner Ehefrau, für die Einkommensbesteuerung in Schweden grundsätzlich zumindest einkommensrelevante Angaben enthalten können. Die entsprechenden Dokumente sind daher voraussichtlich erheblich und damit amtshilfefähig.

Gleiches gilt grundsätzlich für die Kontoauszüge der Beschwerdeführenden 3, da sich aus ihnen auch Zahlungsflüsse ergeben können, die für die Einkommensbesteuerung des Beschwerdeführenden 1 relevant sein können.

4.3.7.3 Die Beschwerdeführenden haben jedoch diejenigen Zahlungsflüsse auf den fraglichen Kontoauszügen der Beschwerdeführenden 3 markiert, die ihrer Ansicht nach nicht zu übermitteln sind, weil sie Geschäftsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführenden 3 und weiteren Geschäftspartnern betreffen und unter das Geschäftsgeheimnis fallen.

Vorab ist festzuhalten, dass einzig die Besteuerung des Beschwerdeführenden 1 durch den schwedischen Fiskus Anlass zum vorliegenden Amtshilfeersuchen gibt. Die Beschwerdeführende 3 ist lediglich aufgrund ihrer engen Verbindung zum Beschwerdeführenden 1 in das vorliegende Verfahren involviert.

Praxisgemäss sind finanzielle Informationen (unter Einschluss von Büchern und Aufzeichnungen) ihrer Natur nach kein Handels-, Geschäfts- oder sonstiges Geheimnis im Sinne von Art. 27 Abs. 3 Bst. c DBA CH-SE (E. 3.3; vgl. Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 10.2, mit weiteren Hinweisen). Auch im vorliegenden Fall sind die jeweiligen Transaktionen mit den Geschäftspartnern in den Bankkontoauszügen zu wenig detailliert ausgewiesen, als dass sich hieraus Angaben herleiten liessen, die von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit wären, die wirtschaftlich verwertet werden können und deren unberechtigter Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden wie beispielsweise schweren finanziellen Schwierigkeiten führen könnten. Deshalb ist vorliegend kein der Amtshilfeleistung entgegenstehendes Geheimhaltungsinteresse gegeben (vgl. zum Begriff des Handels-, Industrie-, Gewerbe- und Berufsgeheimnisses im Sinne von Art. 26 Abs. 3 Bst. c OECD-MA DANIEL HOLENSTEIN, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, Art. 26 OECD-MA N. 277; vgl. auch: Urteil des BVGer A-6091/2017 vom 29. Juni 2018 E. 6.9).

4.3.7.4 Im Zusammenhang mit den Geschäftspartnern der Beschwerdeführenden 3 gilt es jedoch Folgendes zu berücksichtigen: Durch Art. 4 Abs. 3 StAhiG sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (zur Auslegung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG vgl. auch Urteil des BGER 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1; Botschaft 2015 S. 5623). Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist demnach nicht zulässig, ausser die Informationen seien voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig im Sinne, dass ein Weglassen dieser Informationen das Amtshilfeersuchen wertlos machen würde. Es gilt dabei, zwischen den Interessen dieser Personen und denjenigen des ersuchenden Staates abzuwägen. Die Übermittlung der Namen von Dritten wird in diesem Sinne nur zugelassen, wenn sie mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und folglich auch verhältnismässig ist, weil ein Weglassen der Information das Amtshilfeersuchen seines Sinnes entleeren würde (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.1, 142 II 161

E. 4.6.1, 141 II 436 E. 4.5 und 4.6; Urteile des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1, 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 4.5). Der Name eines Dritten kann folglich in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (BGE 144 II 29 E. 4.2.3; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1, Urteil des BVGer A-6091/2017 vom 29. Juni 2018 E. 3.6.1).

Die in den Bankkontoauszügen ersichtlichen Drittgesellschaften stehen mit der Beschwerdeführenden 3 in einem Geschäftsverhältnis. Aufgrund des Umstandes, dass der Beschwerdeführende 1 an der Beschwerdeführenden 3 beteiligt ist, ist nicht ausgeschlossen, dass solche Geschäftsbeziehungen die steuerliche Situation des Beschwerdeführenden 1 erhellen können. Diese Transaktionen erweisen sich somit grundsätzlich als amtshilfefähig, vorbehaltlich der nachfolgenden Einschränkung.

4.3.7.5 Drittpersonen, über die Informationen aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der im ersuchenden Staat (behaup- teterweise) steuerpflichtigen Person übermittelt werden sollen, gelten nach bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung als sog. materiell Betroffene (Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.2.8 ff.). Sie erhalten eine Beschwerdemöglichkeit (Art. 19 Abs. 2 StAhiG; Botschaft 2015 S. 5623; vgl. auch BGE 143 II 506 E. 5.2.2). Dies setzt voraus, dass sie informiert werden (Art. 14 Abs. 2 StAhiG). Geschieht derlei nicht, so wird deren rechtliches Gehör verletzt (Urteil des BGer 2C_653/2017 vom 13. Mai 2019 E. 4.2). Von einer Nichtigkeit ist gleichwohl immerhin dann und solange nicht auszugehen, wenn die Verletzung des rechtlichen Gehörs spätestens im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geheilt werden kann (Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.2.10).

Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass die in den Kontounterlagen aufschei- nenden betroffenen ausländischen Geschäftspartner bzw. ausländischen Drittgesellschaften bis dato über das vorliegende Amtshilfeverfahren infor- miert worden sind und ihre Verfahrensrechte hätten wahren können. Damit steht nach bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung nach wie vor die (Teil-)Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung im Raum (Urteil des BVGer A-6871/2018 vom 8. April 2019 E. 6.5). Nachdem es sich freilich um ausländische Drittbetroffene handelt, welche nicht ohne weiteres in das vorliegende Verfahren einbezogen werden können und angesichts der Ver- fahrungsdauer, rechtfertigt es sich aus Gründen der Verhältnismässigkeit und der von der Schweiz eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtung

zur zügigen Durchführung der Verfahren, auf Weiterungen zu verzichten und die entsprechenden Angaben im vorliegenden Verfahren zu schwärzen. Insoweit ist die Beschwerde gutzuheissen.

4.3.7.6 Die Übermittlung der weiteren Bankinformationen (Kontoeröffnungsunterlagen und Zeichnungsberechtigungen etc.) wurde seitens der Beschwerdeführenden nicht substantiiert bestritten, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

4.4 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Das Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 ist in Bezug auf den Request dated 22 May 2015 Ziff. 1 Bst. d und Ziff. 2 Bst. e und f aufzuheben. Die entsprechenden Informationen sind nicht zu übermitteln. Die in den Kontoauszügen der Beschwerdeführenden 3 (Beschwerdebeilage Nr. 56) rosa markierten Transaktionen sind zu schwärzen.

5.

5.1 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Beschwerdeführenden unterliegen vorliegend zu rund 3/5, weshalb es sich rechtfertigt, ihnen die auf insgesamt Fr. 5'000.- festzusetzenden Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. 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]) im Umfang von Fr. 3'000.- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 2'000.- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

5.2 Die ESTV hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die

reduzierte Parteientschädigung der Beschwerdeführenden für die ihnen erwachsenen notwendigen Auslagen sind unter Berücksichtigung der eingereichten Kostennote auf Fr. 3'000.- festzusetzen. Ein zusätzlicher Mehrwertsteuerzuschlag ist zufolge der Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführenden 3 sowie dem Hinweis auf der Schlussverfügung auf die letztbekannte Adresse der weiteren Beschwerdeführenden nicht zuzusprechen.

6.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügung vom 9. Juli 2018 in Bezug auf den Request dated 22 May 2015 Ziff. 1 Bst. d und Ziff. 2 Bst. e und f aufgehoben. Die entsprechenden Informationen werden nicht zu übermitteln. Die in den Kontoauszügen der Beschwerdeführenden 3 (Beschwerdebeilage Nr. 56) rosa markierten Transaktionen sind zu schwärzen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführenden im Umfang von Fr. 3'000.- auferlegt. Der entsprechende Betrag wird dem Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'000.- wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Die ESTV wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 3'000.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [Nummer]; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Monique Schnell Luchsinger

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: