



Abteilung I
A-5067/2021

Urteil vom 14. September 2023

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiberin Karolina Yuan.

Parteien

A. _____ Stiftung,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe DBA (CH-NL).

Sachverhalt:**A.**

A.a Mit Schreiben vom 15. Juni 2021 stellte der Belastingdienst/Central Liaison Office Almelo (nachfolgend: BD oder ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.61; nachfolgend: DBA CH-NL) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) betreffend die A._____Stiftung (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person), den am [...] verstorbenen B.Y. (nachfolgend: betroffene Person 1) und C.Y. (nachfolgend: betroffene Person 2). Das Ersuchen bezieht sich auf die Einkommenssteuer im Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2020 sowie die Erbschaftssteuer für das Jahr 2018.

A.b Dem Ersuchen kann entnommen werden, dass im Rahmen einer Steuerprüfung nach dem Tod der betroffenen Person 1 eine Stiftung zum Vorschein kam. Gemäss dem BD sei diese Stiftung im Jahr 2011 für die betroffene Person 1 gegründet worden. In die Stiftung soll ein erhebliches Vermögen eingebracht worden sein. Aufgrund der vorliegenden Daten sei die niederländische Finanzverwaltung der Auffassung, dass die betroffene Person 1 möglicherweise bis zu ihrem Tod die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen innehatte. Gemäss niederländischer Rechtsprechung werde das Stiftungsvermögen zur Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer als eigenes Vermögen der Steuerpflichtigen behandelt, wenn diese über das Stiftungsvermögen wie über ihr eigenes Vermögen die Verfügungsmacht haben. Die Erben der betroffenen Person 1 würden mittels Universalsukzession in die Steuerverbindlichkeiten der betroffenen Person 1 eintreten. Die beschwerdeberechtigte Person sei im Nachlass der betroffenen Person 1 nicht erwähnt worden. Streitfrage sei, ob die beschwerdeberechtigte Person als wohltätige Organisation zu qualifizieren sei und die betroffene Person 1 auf ihr Vermögen verzichtet habe oder ob es sich bei der beschwerdeberechtigten Person nur um einen Deckmantel zur Verschleierung von Vermögen handle und sie faktisch für eine «Hinterperson» gegründet wurde.

A.c Gestützt auf diese Ausführungen ersuchte der BD die ESTV um eine Reihe von Informationen über die beschwerdeberechtigte Person, insbesondere zu deren Gründung, Organisation sowie den Bankbeziehungen und Steuerunterlagen.

B.

B.a Mit E-Mail vom 15. Juni 2021 bestätigte die ESTV dem BD den Empfang des Ersuchens.

B.b Am 18. Juni 2021 ersuchte die ESTV den BD um Information, ob es sich bei der betroffenen Person 2 um die Alleinerbin der betroffenen Person 1 handle, was der BD am 24. Juni 2021 bestätigte.

B.c In der Folge ersuchte die ESTV mit Editionsverfügung vom 22. Juni 2021 die Steuerbehörde am Sitz der beschwerdeberechtigten Person um Übermittlung der vom BD ersuchten Informationen.

Die Steuerbehörde am Sitz der beschwerdeberechtigten Person nahm sodann mit Eingabe vom 5. Juli 2021 zu den an sie gerichteten Fragen Stellung.

B.d Mit Editionsverfügung vom 23. Juni 2021 ersuchte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person um Übermittlung der vom BD ersuchten Informationen.

Nach erstreckter Frist reichte die beschwerdeberechtigte Person am 5. August 2021 eine Stellungnahme zu den Fragen des BD sowie einige der angeforderten Unterlagen ein. Dabei machte sie darauf aufmerksam, dass sie eine gemeinnützige Stiftung nach Schweizer Recht sei und es ihrem Verständnis nach keine begünstigte «Hinterperson» oder Schirmherrschaft gibt.

B.e Mit Schreiben vom 10. August 2021 teilte die ESTV der betroffenen Person 2 den Inhalt des Ersuchens mit und informierte, dass die ersuchten Informationen der beschwerdeberechtigten Person und der zuständigen Steuerverwaltung eingegangen seien. Aus ihrer Sicht seien die Voraussetzungen für die Amtshilfe für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis zum 31. Dezember 2020 erfüllt. Die betroffene Person 2 werde daher gebeten, eine Vertretung in der Schweiz zu bezeichnen, sofern sie sich am Verfahren beteiligen wolle, sowie eine Einverständniserklärung zu unterzeichnen, wenn sie mit der Übermittlung der Informationen an den BD zustimme.

B.f Mit Editionsverfügung vom 11. August 2021 ersuchte die ESTV die D. _____ AG [nachfolgend: Bank] um Einreichung einiger der im Ersuchen angeforderten Dokumente bezüglich der betroffenen Person 1 und der beschwerdeberechtigten Person.

Mit Schreiben vom 23. August 2021 nahm die Bank dazu Stellung und reichte Unterlagen zu Kontobeziehungen mit der beschwerdeberechtigten Person ein.

B.g Mit Schreiben vom 15. September 2021 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über den Umfang der beabsichtigten Amtshilfe und forderte sie auf, die beigelegte Zustimmungserklärung zu unterzeichnen und allfällige Einwände oder Ergänzungsvorschläge mitzuteilen. Sollte die beschwerdeberechtigte Person der Amtshilfe nicht zustimmen, stellte die ESTV in Aussicht, eine Schlussverfügung zu erlassen.

Nach gewährter Fristerstreckung teilte die beschwerdeberechtigte Person mit Schreiben vom 6. Oktober 2021 mit, dass sie dem Informationsaustausch mit der ersuchenden Behörde nicht zustimmen könne. Zur Begründung führte sie aus, dass sie eine ausschliesslich gemeinnützige Stiftung sei. Demgegenüber ziele das Amtshilfeersuchen auf eine private, kontrollierte Stiftung ab. Es seien daher nur die notwendigen Unterlagen, nicht jedoch die internen Dokumente mit vertraulichem Inhalt zu übermitteln.

C.

Mit Schlussverfügung vom 20. Oktober 2021 entschied die ESTV der ersuchenden Behörde Amtshilfe bezüglich die betroffenen Personen 1 und 2 zu leisten. Die ESTV machte darauf aufmerksam, dass in den edierten und zu übermittelnden Informationen auch die beschwerdeberechtigte Person erscheinen würde.

In den Erwägungen führte die ESTV im Wesentlichen aus, dass sowohl die Angaben der ersuchenden Behörde als auch die Plausibilitätsprüfung sie zum Schluss kommen liessen, dass die ersuchten Informationen geeignet seien, um über eine allfällige Verfügungsmacht oder eine indirekte wirtschaftliche Berechtigung am Vermögen der beschwerdeberechtigten Person Aufschluss zu geben. Sollte die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen bestehen, könnten die ersuchten Informationen auch der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zwecks korrekter Besteuerung der betroffenen Person 2 (als Rechtsnachfolgerin der betroffenen Person 1) die-

nen. Die ersuchende Behörde habe zudem die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen im Amtshilfeersuchen genügend klar dargelegt.

D.

Gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 20. Oktober 2021 erhob die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 29. November 2021 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. In der Hauptsache beantragt sie unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, dass die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2021 aufzuheben und keine Amtshilfe zu leisten sei.

Eventualiter sei die Sache an die ESTV zurückzuweisen, damit diese folgende Änderungen und Ergänzungen vornehme:

- Die Beilagen 9 (Jahresrechnungen 2019 und 2020) und 10 (Vermögensverwaltungsvertrag) seien zu entfernen;
- In den Beilagen 18 und 19 (Jahresrechnungen 2011 bis 2020) seien die Jahresrechnungen 2012 bis 2020 zu entfernen;
- In Beilage 11 (Stiftungsratsprotokolle) seien die Protokolle entweder zu entfernen oder zusätzlich zu schwärzen (gemäss Bezeichnung/Darstellung in Beilage 4 zur Beschwerde);
- Die ESTV soll über die von ihr gewonnenen Erkenntnisse ergänzend in Berichtsform Amtshilfe leisten (entsprechend Ziffer 3 der Beschwerde).

Zur Begründung des Hauptantrags macht die Beschwerdeführerin geltend, dass sich die Sachlage anders darstelle, als von der ersuchenden Behörde vermutet werde. Insbesondere sei sie kein «Depotgefäss», das dem Bankvermögen eines Beneficial Owers diene, sondern eine anerkanntermassen gemeinnützige Stiftung, die unter der Aufsicht der kantonalen Steuerbehörde stehe. Ein Rückfall des Vermögens sei gemäss Stiftungsurkunde ausgeschlossen. Mit anderen Worten sei das Vermögen endgültig von Stiftern und Spender getrennt. Aus den Protokollen, welche die ESTV erhalten habe, sei sodann ersichtlich, dass sämtliche Verabungen an gemeinnützige oder öffentlich Institutionen erfolgt, d.h. an Drittpersonen ergangen sind. Demzufolge fehle es den zu übermittelnden Dokumenten an der erforderlichen Relevanz, weshalb keine Amtshilfe zu leisten sei.

Ihren Eventualantrag begründet die Beschwerdeführerin damit, dass die ESTV die Regeln für «Depotgefässe» anwende, sie aber eine Drittperson sei. Deshalb müssten insbesondere die Stiftungsratsmitglieder in den Dokumenten geschwärzt und jene Interna entfernt werden, bei welchen die Erheblichkeit von vornherein ausgeschlossen werden könne. Indessen könne und dürfe die ESTV dieses Vorgehen in einem Bericht erläutern.

E.

Mit Vernehmlassung vom 18. Januar 2022 beantragt die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. In ihrer Begründung führt sie im Wesentlichen aus, dass die voraussichtliche Erheblichkeit im Zeitpunkt des Ersuchens vorgelegen habe. Eine materielle Prüfung der Informationen obliege ihr nicht, sodass nicht berücksichtigt werden könne und dürfe, ob es sich bei der Beschwerdeführerin um eine gemeinnützige Stiftung handle.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – sofern dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des BD gestützt auf Art. 26 DBA CH-NL zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des DBA CH-NL.

1.2 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegend angefochtenen Entscheids gegeben ist.

1.3

1.3.1 Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG.

Die Beschwerdeführerin als Verfügungsadressatin und Person, über die Amtshilfe verlangt wird, ist ohne Weiteres beschwerdeberechtigt.

1.3.2 Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG), weshalb darauf einzutreten ist.

2.

2.1 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

2.2

2.2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber den Niederlanden ist Art. 26 DBA CH-NL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und den Niederlanden, BBl 2010 5787, 5800 zu Art. 26; BGE 143 II 136 E. 5.1.1).

2.2.2 Gemäss Art. 29 Abs. 2 DBA CH-NL sind Art. 26 DBA CH-NL sowie Paragraph XVII [vormals Paragraph XVI] des Protokolls vom 26. Februar 2010 zum Abkommen (ebenfalls unter SR 0.672.963.61; nachfolgend: Protokoll 2010 zum DBA CH-NL) anwendbar auf Ersuchen, die am oder nach dem Datum des Inkrafttretens dieses Abkommens (also ab dem 9. November 2011) gestellt werden und welche Informationen betreffen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der am oder nach dem auf die Unterzeichnung des Abkommens folgenden 1. März (also per 1. März 2010) beginnt. Diese rückwirkende Anwendung neuer Amtshilfebestimmungen auf zurückliegende Steuerperioden ist gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung zulässig, weil es sich bei den Bestimmungen über die Amtshilfe um solche

verfahrensrechtlicher Natur handle, die mit ihrem Inkrafttreten sofort anwendbar seien (BGE 143 II 628 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 1.1 mit weiteren Hinweisen; das Protokoll vom 12. Juni 2019 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Änderung 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, in Kraft ab 30. November 2020, AS 2020 4839, ist vorliegend ohne Belang, da die damit verbundenen Änderungen – abgesehen von der zeitlichen Anwendbarkeit erst ab 1. Januar 2021 und Bezeichnung – ohnehin nicht die Amtshilfeklausel [gemäss Art. 26 DBA CH-NL] betreffen).

2.3

2.3.1 Gemäss Art. 26 Ziff. 1 DBA CH-NL tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhobenen Steuern jeder Art und Bezeichnung «voraussichtlich erheblich» sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei weder durch Art. 1 DBA CH-NL (persönlicher Geltungsbereich) noch durch Art. 2 DBA CH-NL (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt.

2.3.2 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist (Ziff. XVII Bst. c des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL).

2.3.3 Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns

(vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]) zwingend zu berücksichtigen ist (statt vieler: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.3 mit weiteren Hinweisen).

2.3.4 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich 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. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1 mit weiteren Hinweisen und A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2 und 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 3.5.2).

2.4

2.4.1 Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen («Drittperson») im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist grundsätzlich nicht zulässig, es sei denn, die Informationen sind voraussichtlich erheblich *und* ihre Aushändigung verhältnismässig (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.1 mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 [in BGE 147 II 13 nicht publizierte] E. 4.3; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8 ff., auch zum Folgenden). Als «nicht betroffene Personen» gelten Personen, die nichts mit dem im Amtshilfeverfahren geschilderten Sach-

verhalt zu tun haben, deren Namen also *rein zufällig* in den zu übermittelnden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; statt vieler: Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3; Urteile des BVGer A-1015/2015 vom 18. August 2016 E. 2, A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.).

Der Name einer nicht betroffenen Person kann somit in den zu übermittelnden Unterlagen nur belassen werden, wenn dies auch geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3; Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3).

2.4.2 Sollen Informationen über nicht betroffene Personen nicht übermittelt werden, so genügt es rechtsprechungsgemäss nicht, pauschal vorzubringen, dass es sich bei den in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnten Personen um unbeteiligte Dritte handle. Vielmehr ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5 mit Hinweisen).

2.5 Ersuchte Informationen, die mangels voraussichtlicher Erheblichkeit bzw. mangels Erhältlichkeit nicht übermittelt werden dürfen, sind auszusondern oder unkenntlich zu machen (Art. 8 Abs. 1 und 17 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2, 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.9).

2.6 Gemäss Paragraph XVII [zu Art. 26] Bst. b des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL besteht zwischen den Vertragsparteien sodann Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 26 des Abkommens den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- (i) die zur Identifikation der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) nötigen Informationen, insbesondere bestehend aus dem Namen und, sofern verfügbar, der Adresse, der Kontonummer und weiteren Angaben, welche die Identifikation dieser

Person erleichtern, wie Geburtsdatum, Zivilstand oder Steuernummer;

- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Art und Form, in der der ersuchende Staat die Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- (v) den Namen und, sofern bekannt, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

2.7 Gemäss dem Protokoll 2010 zum DBA CH-NL stellt der ersuchende Staat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat (Ziff. XVII Bst. a des Protokolls 2010 zum DBA CH-NL; sog. Subsidiaritätsprinzip). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

2.8 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.4).

2.9 Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-3095/2018

vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5 und 128 II 407 E. 5.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.1).

2.10 Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise die Verjährung der Steuerschuld oder des Steuerwohnsitzes, ist diese von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5.2 f., 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteile des BVGer A-5440/2021 vom 10. Juni 2023 E. 2.8, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.4, A-5741/2019 vom 26. Juni 2020 E. 6.4, je mit weiteren Hinweisen).

3.

Im vorliegenden Fall ist umstritten und zu prüfen, ob die zur Übermittlung an den BD vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind.

3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Erheblichkeit der zu übermittelnden Dokumente sei nicht gegeben, da sie eine gemeinnützige Stiftung und ein Rückfall des Stiftungsvermögens gemäss Stiftungsurkunde ausgeschlossen sei. Infolge der Gemeinnützigkeit habe sie eine Steuerbefreiung erhalten und unterliege der Stiftungsaufsicht ihres Sitzkantons. Da die Gemeinnützigkeit sofort belegt und nachgewiesen sei, sei dies bei der Prüfung der Erheblichkeit der Informationen zu berücksichtigen. Dies entspreche auch der Auffassung des BD, der offen gelassen habe, ob es sich bei der Stiftung um eine wohltätige Organisation handle und die betroffene Person 1 auf ihr Vermögen verzichtet habe oder ob die Errichtung der Stiftung nur vorgeschoben sei, um Vermögen vor den niederländischen Steuerbehörden zu verbergen.

3.2 In ihrer Vernehmlassung bringt die Vorinstanz vor, dass die Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe vorlägen, namentlich die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen im Zeitpunkt der

Einreichung des Ersuchens. Die ersuchten Informationen seien im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung alle geeignet, um Aufschluss über eine allfällige Verfügungsmacht oder eine indirekte wirtschaftliche Beteiligung am Vermögen der Stiftung der betroffenen Person bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin zu geben und dienen deren korrekten Besteuerung. Es obliege ihr als Vorinstanz indessen nicht, eine materielle Würdigung der erhaltenen Informationen vorzunehmen und das Ergebnis dem BD vorwegzunehmen.

3.3

3.3.1 Gemäss dem Amtshilfeersuchen will die ersuchende Behörde klären, ob die betroffene Person 1 bis an ihr Lebensende die Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen der Beschwerdeführerin innehatte. Sollte dies zutreffen, wäre diese Information für die Erhebung der Einkommens- und Vermögenssteuer der betroffenen Person 1 bzw. ihrer Rechtsnachfolgerin relevant. Gestützt auf diesen Hintergrund fordert die ersuchende Behörde eine Reihe von Informationen über die Beschwerdeführerin ein.

Hinsichtlich der voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen hat sich sowohl die Vorinstanz (als ersuchte Behörde) als auch das Bundesverwaltungsgericht auf eine Plausibilitätskontrolle zu beschränken (E. 2.3.4):

Die ersuchten Informationen beziehen sich namentlich auf die Gründung, Organisation und Bankbeziehungen sowie Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Beschwerdeführerin. Diese Informationen sind grundsätzlich geeignet, um Hinweise und Rückschlüsse auf den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt zu geben (zu einzelnen Kategorien von Dokumenten, E. 3.4). Insbesondere können sie Indizien auf eine Beziehung mit der betroffenen Person enthalten. Die ersuchten Informationen sind daher im Zeitpunkt der Einreichung des Ersuchens voraussichtlich erheblich, um eine im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (E. 2.3.2, 2.3.4). Daran würde sich auch nichts ändern, wenn sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen würden (E. 2.3.4). Nichts ändert zudem der Umstand, dass die Beschwerdeführerin von der zuständigen Steuerbehörde ihres Sitzkantons als gemeinnützig anerkannt wurde und der dortigen Stiftungsaufsicht untersteht, zumal dies eine mögliche (indirekte) Einflussnahme der betroffenen Person 1 auf die Stiftungsmittel nicht von vornherein ausschliesst. Die entsprechenden Vorbringen der Beschwerde-

führerin betreffen materielle Fragen, die vor der niederländischen Steuerbehörde geltend zu machen und nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens geprüft werden können (E. 2.10).

3.3.2 Nach dem Gesagten handelt es sich bei den vom BD ersuchten Informationen um voraussichtlich erhebliche Informationen. Dies unter Berücksichtigung, dass eine abschliessende Würdigung nicht durch die schweizerischen Behörden erfolgen kann. Der Antrag auf Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV vom 20. Oktober 2021 ist daher abzuweisen.

3.4

3.4.1 Zur Begründung der Eventualanträge beruft sich die Beschwerdeführerin darauf, dass sie gegenüber der betroffenen Person 1 eine Drittperson sei und deshalb ihre internen Informationen im Amtshilfeverfahren wie die internen Informationen einer Bank zu behandeln seien, d.h. entfernt oder geschwärzt werden müssten. Diese Schwärzung sei für die Stiftungsratsmitglieder vorzunehmen. Die Amtshilfe könne indessen in Berichtsform erfolgen. Namentlich seien die Jahresrechnungen 2012 bis 2020 zu entfernen und dies im Bericht wie folgt zu begründen:

«Die A. _____ Stiftung hat der ESTV die Jahresrechnungen 2011 bis 2020 eingereicht. Die Stiftung hat diese jeweils schon jährlich der Steuerverwaltung [...] und der Aufsichtsbehörde eingereicht. Sämtliche Jahresrechnungen hat die ESTV gesichtet. Sie enthalten jeweils das Anlageergebnis und die Vergabungen an gemeinnützige oder öffentliche Institutionen. Die Jahresrechnungen ab 2012 werden mangels Erheblichkeit nicht ausgetauscht.»

Weiter sei der Vertrag mit dem professionellen Vermögensverwalter zu entfernen und dies im Bericht wie folgt zu erläutern:

«Die A. _____ Stiftung hat im Oktober 2012 die Verwaltung des Vermögens einer Drittpartei übertragen. Der entsprechende Vermögensverwaltungsvertrag hat die A. _____ Stiftung der ESTV eingereicht. Dieser wird mangels Erheblichkeit nicht ausgetauscht.»

Schliesslich seien die internen Protokolle des Stiftungsrats von der Gründung bis ins Jahr 2020 mit Ausnahme der Stiftungsratsprotokolle vom 26. Juni 2012, 31. Oktober 2012, 28. Mai 2013 und 18./19. September 2013 zu entfernen. Bei den nicht zu entfernenden Stiftungsratsprotokollen seien die rot markierten Namen der Stiftungsräte zu schwärzen. Dieses Vorgehen sei im Bericht wie folgt zu erläutern:

«Die A. _____ Stiftung hat der ESTV sämtliche Protokolle seit der Gründung bis 2020 eingereicht. Diese Protokolle enthalten organisatorische Beschlüsse und Beschlüsse über die Vergabungen an gemeinnützige oder öffentliche Institutionen. Die Protokolle werden, soweit erheblich, ausgetauscht.»

3.4.2 Hinsichtlich der Eventualanträge weist die Vorinstanz zunächst darauf hin, dass die ersuchten Informationen sich auf die Beschwerdeführerin selbst und nicht eine beliebige, unbeteiligte Drittperson beziehen würden. Dementsprechend sei ihr die Beteiligung am Verfahren ermöglicht worden. Weiter seien die ersuchten Informationen erheblich, um die Möglichkeit einer Durchgriffskonstellation wie sie vom BD vermutet werde, überhaupt prüfen zu können. Die Erheblichkeit liege auch für die Identität der Stiftungsräte und die Jahresrechnungen vor. Sowohl die Beschwerdeführerin als auch die Stiftungsräte seien durch das Spezialitätsprinzip geschützt. Letztlich seien auch die Stiftungsratsprotokolle erheblich, da diese Beschlüsse über die Vergabe von Stiftungsmittel enthielten und damit Aufschluss zu geben vermöchten, ob Verbindungen zur betroffenen Person bestünden.

3.4.3 Was die einzelnen Unterlagen betrifft, deren Entfernung von der Beschwerdeführerin in ihren Eventualanträgen gefordert wird, beschränkt sich die Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts ebenfalls auf eine Plausibilitätskontrolle (E. 2.3.4):

Die Jahresrechnungen 2012 – 2020 lassen Rückschlüsse auf die Mittelflüsse der Beschwerdeführerin zu, während der Vermögensverwaltungsvertrag Hinweise auf ihre Anlagetätigkeit geben. Daher sind diese Dokumente möglicherweise geeignet, um Hinweise auf eine (fortdauernde) Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person 1 zu liefern.

Auch die in den Stiftungsratsprotokollen erwähnten Beschlüsse von Stiftungsgeldern zugunsten von namentlich genannten Projekten sind möglicherweise geeignet, um Verbindungen zwischen der Beschwerdeführerin zur betroffenen Person 1 aufzuzeigen. Beispielsweise kann dem Stiftungsratsprotokoll vom 23. Mai 2013 entnommen werden, dass die betroffene Person 1 als Gast an der Sitzung teilgenommen hat und an dieser Sitzung fünfstellige Beträge zugunsten mehrerer Projekte in den Niederlanden gesprochen wurden.

3.4.4 Was die beantragte Schwärzung der Namen der Stiftungsräte anbelangt, ist mit der Vorinstanz übereinzustimmen, dass es sich bei den Stiftungsräten nicht um Drittpersonen handelt. Entsprechend der Stiftungsurkunde ist der Stiftungsrat eines der Organe der Beschwerdeführerin. Im Rahmen der Stiftungsratssitzungen handelt der Stiftungsrat in seiner Organfunktion. Daher werden die Namen der Stiftungsräte nicht rein zufällig in den Stiftungsratsprotokollen erwähnt, wie dies bei nicht betroffenen Personen der Fall wäre. Die Übermittlung der Namen der Stiftungsräte ist verhältnismässig. In Bezug auf das Verfahren im Ausland sind die Stiftungsräte ohnehin durch das Spezialitätsprinzip geschützt (E. 2.8).

3.4.5 Nach erfolgter Plausibilitätskontrolle handelt es sich bei den im Eventualantrag bezeichneten Dokumente (Jahresrechnungen 2012 – 2020, Vermögensverwaltungsvertrag, Stiftungsratsprotokolle sowie der Namen der Stiftungsräte) um voraussichtlich erhebliche Informationen. Die Eventualanträge auf Entfernung dieser Dokumente bzw. Schwärzung der Namen der Stiftungsräte sind abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

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

5.

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

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Karolina Yuan

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: