



Abteilung I
A-6446/2023

Urteil vom 7. März 2025

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

1. **A.**_____ **AG**,
(...),
2. **B.**_____,
(...),
3. **C.**_____,
(...),

2.-3. vertreten durch A._____ AG,
(...),
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Parteistellung in Amtshilfe.

Sachverhalt:**A.**

A.a Mit Schreiben vom (...) richtete der belgische Service Public Fédéral Finances (nachfolgend: SPF) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Das Ersuchen stützte sich auf Art. 4 und 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (MAC, SR 0.652.1). Es betraf die Gesellschaften D. _____ AG, E. _____ AG, F. _____ AG, G. _____ AG, H. _____ AG und I. _____ AG (alle mit Sitz in Belgien) und bezog sich auf den Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2022. Der SPF ersuchte darin die Schweizer Behörden um zweckdienliche Unterlagen betreffend den (steuerlichen) Abzug von fiktiven Schuldzinsen bei der J. _____ GmbH (mit Sitz in [...]; nachfolgend: J. _____ GmbH); namentlich Steuervorbescheide, anwendbare Kreisschreiben, Gesetzesbestimmungen sowie den grenzüberschreitenden Fusionsvertrag (zwischen der J. _____ GmbH und der K. _____ Sàrl) und die diesbezügliche Prüfung. Ziel sei die Gewährleistung der korrekten Behandlung der belgischen Gesellschaften betreffend den «précompte mobilier» (belgische Steuer auf Einkünften aus beweglichem Vermögen [Anmerkung des BVGer]). Auf Anfrage der ESTV hin übermittelte der SPF dieser am (...) gewisse Klarstellungen zum Ersuchen.

A.b Mit Editionsverfügungen vom 17. Januar 2023 und 29. März 2023 forderte die ESTV das Steueramt des Kantons (...) auf, ihr die ersuchten Informationen und Unterlagen zu übermitteln. Dieser Aufforderung kam das Steueramt des Kantons (...) mit Schreiben vom 1. und 30. März 2023 nach. Mit E-Mail vom 19. Mai 2023 liess das Steueramt der ESTV gewisse Erläuterungen zum übermittelten Steuervorbescheid zukommen.

A.c Mit Editionsverfügung vom 29. März 2023 forderte die ESTV die J. _____ GmbH auf, die ersuchten Informationen und Unterlagen zu übermitteln. Gleichzeitig wurde diese aufgefordert, die vom Ersuchen betroffenen Gesellschaften über das Ersuchen zu informieren.

A.d Mit E-Mail vom 6. April 2023 zeigte die A. _____ AG der ESTV an, dass sie von der J. _____ GmbH mit der Interessenwahrung betraut wurde. Mit E-Mail vom 21. April 2023 liess sie der ESTV einen Teil der ersuchten Informationen zukommen. Die restlichen Informationen wurden – nach erfolgter Mahnung der ESTV – mit E-Mail vom 15. Mai 2023 übermittelt.

A.e Mit E-Mail vom 15. und 24. Mai 2023 liess die J._____ GmbH der ESTV anzeigen, dass sie von den vom Ersuchen betroffenen Gesellschaften als Zustellungsdomizil in der Schweiz bezeichnet worden sei.

A.f Mit Schreiben vom 27. Juni 2023 gewährte die ESTV der J._____ GmbH (über deren Vertretung) Akteneinsicht. Sie informierte sie darüber, dass sie (die ESTV) beabsichtige, dem Amtshilfeersuchen zu entsprechen und gewährte ihr eine Frist zur Stellungnahme.

A.g Die ESTV liess der J._____ GmbH zudem mit Schreiben vom 27. Juni 2023 (direkt) sechs Informationsschreiben betreffend die vom Ersuchen betroffenen Gesellschaften zukommen und gewährte diesen ebenfalls das rechtliche Gehör zur beabsichtigten Amtshilfeleistung.

A.h Mit Schreiben vom 20. Juli 2023 nahm die J._____ GmbH, vertreten durch die A._____ AG, zur beabsichtigten Übermittlung der Informationen Stellung. Sie beantragte (in englischer Sprache), die Annexes 1, 2 und 4 seien mangels voraussichtlicher Erheblichkeit nicht zu übermitteln, eventualiter seien zusätzliche Schwärzungen darin vorzunehmen und es sei ihr bzw. ihrer Vertretung ein neues Informationsschreiben mit den beantragten Änderungen zuzustellen.

A.i Am 20. Oktober 2023 erliess die ESTV Schlussverfügungen betreffend die D._____ AG (betroffene Person 1), die E._____ AG (betroffene Person 2), die F._____ AG (betroffene Person 3), die G._____ AG (betroffene Person 4), die H._____ AG (betroffene Person 5), die I._____ AG (betroffene Person 6) und die J._____ GmbH (beschwerdeberechtigte Person). Sie verfügte, dass sie dem SPF Amtshilfe leiste und bezeichnete die zu übermittelnden Informationen (Dispositiv-Ziff. 1 und 2). Dabei wies sie darauf hin, dass nicht vom Ersuchen erfasste und/oder Drittpersonen betreffende Informationen geschwärzt worden seien. Sie (die ESTV) werde die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die unter Dispositiv-Ziff. 2 bezeichneten Informationen nur in Verfahren betreffend die Gesellschaften D._____ AG, E._____ AG, F._____ AG, G._____ AG, H._____ AG und I._____ AG verwendet werden dürfen und dass sie den in Art. 22 MAC vorgesehenen Verwendungsbeschränkungen und Geheimhaltungspflichten unterliegen (Dispositiv-Ziff. 3).

B.

B.a Mit Eingabe vom 20. November 2023 gelangten die A._____ AG sowie B._____, C._____ und L._____ (sel. [verstorben am [...], vgl. unten Bst. C.h]) (alle drei vertreten durch die A._____ AG) an die ESTV. Sie beantragten im Wesentlichen, es sei festzustellen, dass ihnen im Amtshilfverfahren Parteistellung zukomme. Zudem sei die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 punktuell in Wiedererwägung zu ziehen und dahingehend zu ändern, dass in den Annexes 1/2 die Namen sämtlicher (aktueller und ehemaliger) Mitarbeiter der A._____ AG wie auch der Name/Schriftzug der A._____ AG geschwärzt werden.

B.b Mit Schreiben vom 22. November 2023 bestätigte die ESTV den Erhalt der Eingabe und teilte mit, dass die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 nicht in Wiedererwägung gezogen werde.

B.c Auf eine gegen dieses Schreiben erhobene Beschwerde vom 22. Dezember 2023 trat das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-7191/2023 vom 7. März 2024 nicht ein.

C.

C.a Mit Eingabe (ebenfalls) vom 20. November 2023 erheben die A._____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 1), B._____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 2), C._____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführer 3) und L._____ (sel.) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 20. Oktober 2023. Die Beschwerdeführerin 1 erhebt die Beschwerde dabei für sich selbst und als Vertreterin der übrigen Beschwerdeführenden. Sie stellen die folgenden Rechtsbegehren:

«1. Es sei festzustellen, dass den Beschwerdeführern im Amtshilfverfahren Ref. (...) Parteistellung zukommt, mit Gewährung der entsprechenden Parteirechte.

2. Die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 im Amtshilfverfahren Ref. (...) (Ziff. 2 des Dispositivs) sei unter Gewährung von Parteirechten der Beschwerdeführer dahingehend zu ändern, dass in den beiden auszutauschenden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) die Namen der Beschwerdeführer sowie der ehemaligen Mitarbeiter (der A._____ AG) (gemäss Beilagen 7/8) geschwärzt werden.

3. Eventualiter sei das Verfahren an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen und diese sei anzuweisen, die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 im Amtshilfverfahren Ref. (...) (Ziff. 2 des Dispositivs) dahingehend zu ändern, dass in den beiden auszutauschenden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) die Namen der Beschwerdeführer sowie der ehemaligen Mitarbeiter (der

A. _____ AG) (gemäss Beilagen 7/8) unter Gewährung von Parteirechten der Beschwerdeführer geschwärzt werden.

4. Subeventualiter sei die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 im Amtshilfverfahren Ref. (...) (Ziff. 2 des Dispositivs) partiell (mit Blick auf die Annexes 1/2) aufzuheben und das Verfahren sei zur erneuten Durchführung wie folgt an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen:

- a. den Beschwerdeführern seien im genannten Amtshilfverfahren die Parteistellung mit den entsprechenden Parteirechten einzuräumen,
- b. es sei ihnen Akteneinsicht bzw. rechtliches Gehör zu gewähren, und
- c. es sei gegenüber den Beschwerdeführern anschliessend eine neue Schlussverfügung (mit neuem Fristenlauf) zu erlassen.

5. Ungeachtet der vorliegenden Anträge sei der Informationsaustausch während der Dauer des Verfahrens lediglich bezüglich der (ungeschwärzten) Namen der Beschwerdeführer sowie der ehemaligen Mitarbeiter (der A. _____ AG) auf den beiden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) aufzuschieben (vgl. Art. 19 Abs. 3 StAHiG). Entsprechend sei die Beschwerdegegnerin durch das Gericht anzuweisen, die Annexes 1/2 durch die Beilagen 7/8 – welche die beantragten Schwärzungen enthalten – zu ersetzen und den Austausch nach Belgien (vorläufig) mit den Beilagen 7/8 (statt Annexes 1/2) Weise vorzunehmen.

6. Im Übrigen sei die Verfahrenssprache für das vorliegende Verfahren von Französisch auf Deutsch zu ändern.

7. Es seien die Akten der Vorinstanz (Beschwerdegegnerin) durch das Gericht einzufordern.

8. Es sei den Beschwerdeführern Akteneinsicht zu gewähren (falls nicht bereits gemäss Antrag 4 erfolgt) und anschliessend eine Nachfrist zur Ergänzung der vorliegenden Beschwerde einzuräumen.

9. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen und den Beschwerdeführern sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

10. Das vorliegende Verfahren sei zu sistieren, bis die Beschwerdegegnerin über das separate Wiedererwägungsgesuch der Beschwerdeführer entschieden hat. Danach sei den Beschwerdeführern eine Nachfrist zur Ergänzung der vorliegenden Beschwerde einzuräumen.»

C.b Mit Eingabe vom 11. Dezember 2023 nimmt die Vorinstanz zum Verfahrensantrag gemäss Ziff. 5 der Beschwerde (teilweiser Aufschub des Informationsaustausches während der Dauer des Beschwerdeverfahrens) Stellung. Sie beantragt die Abweisung dieses Antrags.

C.c Mit Zwischenverfügung vom 15. Dezember 2023 heisst das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensantrag Ziff. 5 der Beschwerdeführenden gut. Der Vorinstanz wird es untersagt, bis zum Abschluss des Beschwerdeverfahrens die ungeschwärzten Steuervorbescheide (inkl. Beilagen) an

die ersuchende Behörde zu übermitteln. Gleichzeitig wird antragsgemäss Deutsch als Verfahrenssprache festgelegt. Der Antrag der Beschwerdeführenden auf Sistierung (Antrag Ziff. 10) wird als gegenstandslos geworden abgeschrieben.

C.d Am 23. Januar 2024 übermittelt die Vorinstanz dem SPF die ersuchten Informationen teilweise (mit den beantragten Schwärzungen).

C.e Mit Vernehmlassung vom 30. Januar 2024 beantragt die Vorinstanz, auf die Beschwerde vom 20. November 2023 sei nicht einzutreten. Eventualiter sei die Beschwerde vom 20. November 2023 kostenpflichtig abzuweisen. Gleichzeitig lässt sie dem Bundesverwaltungsgericht ein Aktenverzeichnis und die Akten auf zwei verschlüsselten USB-Sticks zukommen.

C.f Mit Eingabe vom 4. März 2024 beantragt die A._____ AG partielle Akteneinsicht in die Akten Nr. 53, 54 und 56 gemäss Aktenverzeichnis der Vorinstanz. Mit Zwischenverfügung vom 6. März 2024 heisst das Bundesverwaltungsgericht das partielle Akteneinsichtsgesuch gut und setzt eine (erstreckte) Frist zur Stellungnahme an.

C.g Mit Eingabe vom 18. März 2024 nehmen die A._____ AG, B._____, C._____ und L._____ (sel.) zur Vernehmlassung Stellung. Sie halten vollumfänglich an den in der Beschwerde gestellten Anträgen fest, soweit diese nicht bereits abschliessend durch das Bundesverwaltungsgericht behandelt wurden.

C.h Mit Schreiben vom 16. Juni 2024 teilen M._____, N._____ und O._____ dem Bundesverwaltungsgericht mit, dass L._____ am (...) verstorben ist. Sie beantragen, die Beschwerde von L._____ (sel.) sei infolge Rückzugs durch die Rechtsnachfolger/Erben als gegenstandslos abzuschreiben.

C.i Mit Teilabschreibungsentscheid vom 26. Juni 2024 verfügt das Bundesverwaltungsgericht die Abschreibung des Beschwerdeverfahrens infolge Gegenstandslosigkeit in Bezug auf den verstorbenen L._____ bzw. M._____, N._____ und O._____ als Erbengemeinschaft. Das Beschwerdeverfahren wird betreffend die A._____ AG, B._____ und C._____ (nachfolgend alle zusammen: Beschwerdeführende) weitergeführt.

Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen werden.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem Verfahren, das zur angefochtenen Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 führte, liegt ein Amtshilfeersuchen des SPF gestützt auf Art. 4 und 5 MAC zugrunde. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuer-sachen (StAhiG, SR 651.1) geregelt (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG). Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Vorbehalten bleiben allfällige abweichende Bestimmungen des MAC (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor (vgl. auch Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher zur Behandlung der erhobenen Beschwerde grundsätzlich zuständig.

2.

Zur Beschwerde gegen eine Schlussverfügung berechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die *vom Amtshilfeersuchen betroffene Person* sowie *weitere Personen* unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG.

2.1 «*Betroffene Person*» eines Amtshilfeersuchens ist gemäss Art. 3 Bst. a StAhiG die Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden oder deren Steuersituation Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs ist. Im Falle eines Einzelersuchens ist dies die Person, die Gegenstand der Kontrolle oder Untersuchung ist und die mittels ihres Namens oder anderer Angaben identifiziert wird (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Urteil des BVGer A-2723/2023 vom 2. April 2024 E. 2.3.5). Andere

Personen, deren Namen aufgrund ihrer Nähe zu dem im Amtshilfegesuch geschilderten Sachverhalt in den zu übermittelnden Unterlagen (oder auch im Ersuchen) erscheinen, sind keine (formell) betroffenen Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG (BGE 146 I 172 E. 7.1.1; Urteil des BGer 2C_126/2024 vom 25. September 2024 E. 2.2.1).

2.2 Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Diese drei Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (BGE 141 II 14 E. 4.4). Wer in diesem Sinne zur Beschwerde legitimiert ist, hat auch Parteistellung im erstinstanzlichen Verfügungsverfahren samt den damit verbundenen Parteipflichten und -rechten (vgl. BGE 142 II 451 E. 3.4.1 m.H.).

2.2.1 Formelle Beschwerde:

2.2.1.1 *Formell beschwert* ist, wer am Verfahren vor der Vorinstanz teilgenommen hat (erste Tatbestandsvariante). Ebenfalls formell beschwert (zweite Tatbestandsvariante) ist, wer *keine Möglichkeit zur Teilnahme* hatte (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, N. 2.62 f.). Dies ist namentlich in folgenden Konstellationen der Fall: Eine Partei war ohne eigenes Verschulden verhindert, beispielsweise weil ihr die Durchführung des Verfahrens nicht bekannt war bzw. nicht bekannt sein musste (vgl. BGE 118 Ib 356 E. 1b; 138 V 161 E. 2.5.1), die Vorinstanz hat einer Beschwerdeführerin die Parteistellung zu Unrecht versagt (BGE 145 V 343 E. 2.1) oder eine Partei ist durch den angefochtenen Hoheitsakt erstmals beschwert (vgl. BGE 134 I 159 E. 1.3). Die formelle Beschwerde fehlt demgegenüber, wenn ein Beschwerdeführer von sich aus auf die Teilnahme am Verfahren vor der Vorinstanz verzichtet hat. Dies gilt ebenso, wenn ein Beschwerdeführer nur deshalb nicht am vorinstanzlichen Verfahren teilnahm, weil andere Betroffene sich in seinem Sinne daran beteiligt hatten (vgl. Urteil des BVGer B-2197/2011 vom 18. Oktober 2011 E. 2.3) (zum Ganzen: Regina KIENER ET AL., Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, N. 1427 ff. m.H.; ANDRÉ MOSER ET AL., a.a.O., 2022, N. 2.60 ff.).

2.2.1.2 Betreffend die *Teilnahme an internationalen Amtshilfeverfahren* von Personen, die vom Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind, deren

Name in den zu übermittelnden Informationen aber erscheint, ist Folgendes festzuhalten:

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Sie informiert die weiteren Personen, von deren Beschwerdeberechtigung nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG sie aufgrund der Akten ausgehen muss, über das Amtshilfeverfahren (Art. 14 Abs. 2 StAhiG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten, die vom Amtshilfeverfahren nicht betroffenen Personen, deren Name aber in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheint, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgeht bzw. «evident» ist (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1; es bestand auch keine generelle vorgängige Informationspflicht gestützt auf das Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [aDSG, AS 1993 1945]: BGE 148 II 349 E. 5.4). Im Einzelfall, falls sich die zu übertragenden Daten als *besonders schützenswert* erweisen, kann eine vorgängige Information der Drittperson aber *geboten* sein (BGE 148 II 349 E. 5.3.6). Gemäss Bundesgericht liefe es dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich ist (vgl. dazu: BGE 146 I 172 E. 6.2 und 7.3.1; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.1). Der Rechtsschutz dieser Personen könne – so das Bundesgericht weiter – auf andere Weise erfolgen, namentlich durch die datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfe gemäss dem (im dortigen Fall anwendbaren) aDSG (BGE 146 I 172 E. 7.2 und 7.3.3; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3.3).

Gemäss dem Bundesgericht *empfehle* es sich zwar, Personen, die in den zu übermittelnden Unterlagen erscheinen, deren Beschwerdelegitimation jedoch nicht evident ist, im Amtshilfeverfahren Parteistellung zu gewähren, wenn sie *selbst um Teilnahme am Verfahren ersuchen*. Aufgrund des aus Art. 8 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101) und Art. 13 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101) abgeleiteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung ergebe sich aber keine *Pflicht*, diesen Personen Rechtsschutz im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu gewähren. Die datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel böten dafür einen ausreichenden Schutz (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_687/2019 vom

13. Juli 2020 E. 6.2 sowie ferner BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.2.2).

Darüber hinaus sind diese Personen durch das *Spezialitätsprinzip* geschützt (vgl. dazu nachfolgend E. 2.2.2.2). Die vom Ersuchen nicht formell betroffenen Drittpersonen können sich demnach auch *nach der Übermittlung* der sie betreffenden Informationen wehren: Sie können zum einen vom ersuchten Staat verlangen, dass eine nachträgliche Zustimmung zur abkommensfremden, im Widerspruch zum Spezialitätsprinzip stehenden Verwendung der Informationen nicht erteilt wird. Zum anderen können sie im ersuchenden Staat geltend machen, dass die übermittelten Informationen infolge des Spezialitätsprinzips nicht gegen sie verwendet werden dürfen, sofern nicht ein neues, gegen sie gerichtetes Amtshilfverfahren aufgenommen wird (Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3.3).

2.2.1.3 Das Bundesverwaltungsgericht hat festgehalten, dass Personen, die die Vorinstanz *zu Recht* nicht über ein Amtshilfverfahren informiert hat und die keine Parteistellung im vorinstanzlichen Verfahren erhalten haben, in einem späteren Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht mangels formeller Beschwer nicht beschwerdelegitimiert sind (Urteile des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 1.4.3; Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 5.2.2 [das BGer ist auf die dagegen gerichtete Beschwerde mit Urteil vom 25. September 2024 nicht eingetreten]). Es ist nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts als Beschwerdeinstanz in Amtshilfesachen an die Stelle der Vorinstanz zu treten und Drittpersonen in das Verfahren einzubeziehen, obwohl die ESTV diese zu Recht nicht über das Amtshilfverfahren informiert hat. Dies würde den vom Gesetzgeber festgelegten Instanzenzug missachten (Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 1.4.3; Teilentscheid des BVGer A-5180/2020 vom 20. Dezember 2023 E. 5.2.2 [das BGer ist auf die dagegen gerichtete Beschwerde mit Urteil vom 25. September 2024 nicht eingetreten]).

2.2.2 Materielle Beschwerde:

2.2.2.1 Durch eine Verfügung *besonders berührt* ist eine Person, wenn sie davon mehr als jedermann betroffen ist (vgl. BGE 142 II 451 E. 3.4.3; ANDRÉ MOSER ET AL., a.a.O., N. 2.64). Diese Voraussetzung ist eng mit der Voraussetzung des *schutzwürdigen Interesses* verbunden. Gefordert wird, dass die beschwerdeführende Partei durch den angefochtenen Entscheid stärker als jedermann betroffen ist und in einer besonderen,

beachtenswerten, nahen Beziehung zur Streitsache steht. Neben der spezifischen Beziehungsnähe zur Streitsache muss eine beschwerdeführende Person einen praktischen Nutzen aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids ziehen, d.h. ihre Situation muss durch den Ausgang des Verfahrens in relevanter Weise beeinflusst werden können. Das schutzwürdige Interesse besteht im Umstand, einen materiellen oder ideellen Nachteil zu vermeiden, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde (BGE 147 I 280 E. 6.2.1; 145 II 259 E. 2.3).

2.2.2.2 Im *Kontext der Amtshilfe* in Steuersachen hat eine Person, die *nicht* «betroffene Person» im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG ist, nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur in sehr speziellen Konstellationen ein *schutzwürdiges Interesse* an der Aufhebung einer Schlussverfügung (siehe dazu ausführlich: BGE 146 I 172 E. 7.1.3; Urteil des BGer 2C_126/2024 vom 25. September 2024 E. 2.2.2).

Dritte sind durch das *Spezialitätsprinzip* geschützt. Dieses ist in den auf Art. 26 des OECD-Musterabkommens basierenden Amtshilfeklauseln wiedergegeben (vorliegend: Art. 22 MAC; vgl. Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung, BBl 2015 5585, 5614 f.). Das Spezialitätsprinzip weist gemäss der Rechtsprechung nicht nur eine *sachliche*, sondern auch eine *persönliche* Dimension auf. Demnach darf der ersuchende Staat die übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (unter Vorbehalt der Verwendung für andere Zwecke gemäss Art. 22 Abs. 4 MAC, wobei die Zustimmung des ersuchten Staates vorausgesetzt ist; vgl. BGE 147 II 13 E. 3.5; 146 I 172 E. 7.1.3; Urteil des BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

Die blosse Tatsache, dass der Name einer *Drittperson* in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen *erwähnt* wird, ist daher nicht ausreichend, um das Vorliegen eines schutzwürdigen Interesses zu bejahen. Es ist vielmehr notwendig, dass diese Person sich auf weitere Umstände berufen kann, wie etwa ein konkretes Risiko, dass sich der ersuchende Staat nicht an das Spezialitätsprinzip halten werde. Auch die Tatsache, dass die Drittperson (selbst zu Recht) geltend machen könnte, dass ihr Name *keine voraussichtlich erhebliche Information* darstellt und daher nicht an den ersuchenden Staat übermittelt werden darf, ist nicht ausreichend, um ein schutzwürdiges Interesse mit Bezug auf das Amtshilfeersuchen zu begründen (BGE 146 I 172 E. 7.1.3; Urteile des BGer 2C_126/2024 vom

25. September 2024 2.2.2; 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.5). Das Bundesgericht hat jedoch in einem früheren Urteil, in welchem sich ein in den zu übermittelnden Unterlagen erwähnter Bankangestellter von sich aus bei der ESTV gemeldet hatte, festgehalten, dass dieser ein schutzwürdiges Interesse an einer Aufhebung oder Änderung der Verfügung habe. Dies u.a. deshalb, damit dieser überprüfen lassen könne, ob die Übermittlung seiner Koordinaten Art. 4 Abs. 3 StAhiG verletzte (BGE 143 II 506 E. 5.2.1; vgl. auch die in Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.5 angebrachte Präzisierung zu diesem Urteil).

3.

3.1

3.1.1 Das (totalrevidierte) Bundesgesetz vom 25. September 2020 über den Datenschutz (DSG, SR 235.1) ist am 1. September 2023 in Kraft getreten. Es gilt unter anderem für die Bearbeitung von *Personendaten natürlicher Personen* durch Bundesorgane (Art. 2 Abs. 1 Bst. b DSG), zu denen die Vorinstanz gehört.

3.1.2 Grundsätzlich findet das DSG im Bereich der internationalen Amtshilfe Anwendung (vgl. Art. 2 Abs. 2 DSG *e contrario*; zum alten Recht: BGE 148 II 349 E. 4.2 ff., 5.4, wonach jedoch die im aDSG vorgesehene generelle vorgängige Informationspflicht infolge spezialgesetzlicher Regelung in Art. 14 Abs. 2 StAhiG entfiel; BVGE 2015/13 E. 3.2). Gemäss Art. 1 i.V.m. Art. 16 Abs. 1 DSG dürfen Personendaten *natürlicher Personen* u.a. dann ins Ausland bekannt gegeben werden, wenn der Bundesrat festgestellt hat, dass die Gesetzgebung des betreffenden Staates oder das internationale Organ einen angemessenen Schutz gewährleistet. Der Bundesrat publiziert eine entsprechende Liste im Anhang zur Verordnung vom 31. August 2022 über den Datenschutz (DSV, SR 235.11). Belgien befindet sich auf dieser Liste.

3.1.3 Das DSG sieht des Weiteren verschiedene eigenständige Rechtsansprüche vor, u.a. in Art. 25 (Auskunftsrecht), Art. 28 (Recht auf Datenherausgabe oder -übertragung) sowie – bei Datenbearbeitung durch Bundesorgane – Art. 37 (Widerspruch gegen die Bekanntgabe von Personendaten) und Art. 41 (Ansprüche und Verfahren). Gemäss Art. 37 DSG kann eine betroffene Person, die ein schutzwürdiges Interesse glaubhaft macht, gegen die Bekanntgabe bestimmter Personendaten durch das verantwortliche Bundesorgan Widerspruch einlegen. Sie kann gemäss Art. 41 Abs. 1 Bst. a und Art. 41 Abs. 2 Bst. a DSG überdies verlangen, dass die widerrechtliche Bearbeitung von Personendaten unterlassen wird und die

betreffenden Personendaten berichtigt, gelöscht oder vernichtet werden. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG (Art. 41 Abs. 6 DSG).

3.2

3.2.1 Auf den Schutz von Daten *juristischer Personen* wurde mit dem neuen DSG bewusst verzichtet (Art. 1 Abs. 1 DSG e contrario; Botschaft des Bundesrates vom 15. September 2017 zum Bundesgesetz über die Totalrevision des Bundesgesetzes über den Datenschutz und die Änderung weiterer Erlasse zum Datenschutz, BBl 2017 6941, 6972, 7011 [nachfolgend: Botschaft vom 15. September 2017]). In den datenschutzrechtlichen Bestimmungen der Europäischen Union des Europarates sowie der meisten ausländischen Rechtsordnungen sei kein solcher Schutz vorgesehen. Der Schutz von Daten juristischer Personen sei nur von geringer praktischer Bedeutung. Diese Lösung habe den Vorteil, dass die Bekanntgaben von Daten juristischer Personen ins Ausland nicht mehr davon abhängen, ob im Empfängerland ein angemessener Schutz gewährleistet sei. Durch diese Änderung sollte die Bekanntgabe von Daten an ausländische Staaten, deren Gesetzgebung keinen Schutz von Daten juristischer Personen vorsieht, erleichtert werden. Dies werde voraussichtlich zu einer Zunahme der Bekanntgabe ins Ausland beitragen. Für juristische Personen bleibe ein umfassender Schutz unverändert bestehen, wie er durch die Art. 28 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210; Persönlichkeitsverletzungen wie beispielsweise Rufschädigung), das Bundesgesetz vom 19. Dezember 1986 über den unlauteren Wettbewerb (UWG, SR 241), das Bundesgesetz vom 9. Oktober 1992 über das Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (URG, SR 231.1) oder durch die Bestimmungen zum Schutz von Berufs-, Geschäfts- und Fabrikationsgeheimnissen sowie Art. 13 BV auf Verfassungsebene gewährleistet werde (vgl. zum Ganzen Botschaft vom 15. September 2017, BBl 2017 6941, 6972, 7011).

3.2.2 Das *Bearbeiten* von Daten über juristische Personen *durch Bundesorgane* ist neu in Art. 57r ff. des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010) geregelt. Gemäss diesen Bestimmungen dürfen Bundesorgane Daten juristischer Personen, einschliesslich besonders schützenswerter Daten, bearbeiten, soweit die Erfüllung ihrer in einem Gesetz im formellen Sinn umschriebenen Aufgaben dies erfordert (Art. 57r Abs. 1 RVOG). Für die *Bekanntgabe* von Daten juristischer Personen hält Art. 57s Abs. 1 RVOG fest, dass diese in einer spezialgesetzlichen Grundlage vorgesehen sein muss; bei besonders schützenswerten Daten muss dies in einem Gesetz im formellen Sinn

vorgesehen sein (Art. 57s Abs. 2 RVOG). Art. 57s Abs. 3 RVOG zählt abschliessend auf, in welchen Fällen eine Bekanntgabe von «gewöhnlichen» oder von besonders schützenswerten Daten juristischer Personen im Einzelfall *ohne Rechtsgrundlage* zulässig ist.

3.2.3 Die Aufhebung des Schutzes von Daten juristischer Personen im DSG führt dazu, dass sich die juristischen Personen nicht mehr auf die besonderen datenschutzrechtlichen Ansprüche berufen können. Dies betrifft insbesondere das Auskunftsrecht nach Art. 25 f. DSG. Art. 57t RVOG verweist deshalb auf das anwendbare Verfahrensrecht. Das anwendbare Verfahrensrecht regelt die Rechte der betroffenen juristischen Personen (Art. 57t RVOG). In der Botschaft vom 15. September 2017 wird dazu ausgeführt, die Rechte der juristischen Personen seien nach Ansicht des Bundesrates durch das anwendbare Verfahrensrecht hinreichend gewährleistet und es müssten keine typischen datenschutzrechtlichen Auskunfts- oder Berichtigungsrechte eingeführt werden. So könnten die juristischen Personen in einem erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren nach Art. 26 ff. VwVG die Akten einsehen, ihren Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 ff. VwVG geltend machen und gegebenenfalls gegen die Verfügung der zuständigen Behörde Beschwerde erheben. Die juristischen Personen könnten sich auch auf Art. 25a VwVG berufen. Nach dieser Bestimmung kann jede Person, die ein schutzwürdiges Interesse hat, von der Behörde, die für Realakte zuständig ist, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und Rechte oder Pflichten berühren, verlangen, dass sie eine beschwerdefähige Verfügung erlässt. Auf diese Weise könnten juristische Personen ein Recht auf Berichtigung bzw. Vernichtung ihrer Daten erlangen (Botschaft vom 15. September 2017, BBl 2017 6943, 7120).

4.

4.1 In den gemäss Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen befinden sich folgende streitbetroffenen Informationen:

- Annexe 1 (Steuervorbescheid [«Ruling»] vom [...]): Das Logo der Beschwerdeführerin 1 in den Kopfzeilen und ihre Kontaktangaben in der Fusszeile auf S. 1 sowie die Namen und Unterschriften der Beschwerdeführenden 2 und 3 (sowie von L. _____ sel.) auf S. 11;
- Annexe 2 (Steuervorbescheid [«Ruling»] Datum geschwärzt): Das Logo der Beschwerdeführerin 1 in den Kopfzeilen und ihre

Kontaktangaben sowie allgemeine Informationen zu ihr auf S. 1, die Namen und Unterschriften zweier (ehemaliger) Mitarbeitender der Beschwerdeführerin 1 auf S. 6; an die Beschwerdeführerin 1 adressierte Kündigung des «Rulings» durch die kantonale Steuerverwaltung vom (...), S.15.

Diese Informationen wurden – im Einklang mit der Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 15. Dezember 2023 – bei der am 23. Januar 2024 erfolgten Übermittlung der Unterlagen geschwärzt (Sachverhalt Bst. C.c und C.d).

4.2 Vorliegend ist streitig, ob den Beschwerdeführenden Parteistellung im Amtshilfeverfahren betreffend die D._____ AG, die E._____ AG, die F._____ AG, die G._____ AG, die H._____ AG und die I._____ zukommt bzw. ob sie berechtigt sind, Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 zu erheben. Darauf ist in einem ersten Schritt einzugehen (nachfolgend E. 5-6). Des Weiteren ist streitig, ob die Übermittlung der streitbetroffenen Informationen zulässig ist.

5.

Die Beschwerdeführenden machen zusammengefasst geltend, die Vorinstanz sei verpflichtet gewesen, ihnen im Amtshilfeverfahren Parteistellung einzuräumen, weil ihre Namen gemäss den Annexen 1 und 2 ungeschwärzt nach Belgien ausgetauscht werden sollen. Dies ergebe sich einerseits aus dem als BGE 143 II 506 publizierten Urteil des Bundesgerichts betreffend Bankangestellte. Andererseits habe die ESTV ihnen auch Parteistellung einräumen müssen, weil ihre Beschwerdeberechtigung aufgrund der Akten evident und die zu übertragenden Daten besonders schützenswert seien. Sie hätten somit zu Unrecht keine Möglichkeit zur Teilnahme am vorinstanzlichen Verfahren erhalten, womit sie die Voraussetzung gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG (zweiter Satzteil) erfüllten.

Sie seien durch die angefochtene Verfügung auch besonders berührt, da mittels der Annexe 1 und 2 der Austausch ihrer eigenen Namen drohe. Schliesslich hätten sie auch je ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Schwärzung ihrer Namen. Für sie alle drohe eine Persönlichkeitsverletzung (insb. des gesetzlich verankerten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung) gemäss Art. 28 ZGB. Hinzu komme, dass sowohl für die Namen der Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin 1 wie auch sie selbst ein grundrechtlicher Anspruch auf Datenschutz gemäss Art. 13

Abs. 2 BV bestehe. Die Daten, welche die Identität der Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin 1 offenlegten, fielen zudem in die Kategorie der Personendaten i.S.v. Art. 5 Bst. a DSGVO. Im Sinne des Verhältnismässigkeitsprinzips müssten die Daten sowohl geeignet, den verfolgten Zweck zu erreichen, als hierzu auch erforderlich sein. Mit anderen Worten sei die Bearbeitung von Personendaten auf das für den Verwendungszweck notwendige Mass zu beschränken. Die Namen der Beschwerdeführenden wie auch die Namen ehemaliger Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin 1 seien in keiner Weise geeignet noch erforderlich, die materielle, tatsächliche Steuersituation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person [recte: Personen] zu beurteilen. Die erwähnten Namen stünden mit dem Steuerzweck in keinem Zusammenhang. Die Übermittlung der Personendaten überschreite das für den Verwendungszweck notwendige Mass und sei daher abzulehnen.

Die Beschwerdeführerin 1 habe zudem ein eigenes schutzwürdiges Interesse an der Schwärzung der Namen sämtlicher Mitarbeiterinnen (insg. fünf Personen). Als Arbeitgeberin habe sie nach der allgemeinen Fürsorgepflicht gemäss Art. 328 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR, SR 220) den Mitarbeitenden Schutz und Fürsorge zu gewähren und deren berechnete Interessen zu wahren, wie etwa deren Geheim- und Privatsphäre. Dies erfordere ein aktives Tätigwerden von ihrer Seite. Sie würde ihre Fürsorgepflicht verletzen, wenn die Arbeitstätigkeit für sie kausal dazu führe, dass deren Daten ins Ausland ausgetauscht würden. Sie habe auch sicherzustellen, dass die datenschutzrechtlichen Prinzipien bei der Bearbeitung von Personendaten eingehalten würden. Diese verböten eine unverhältnismässige und zweckwidrige Verwendung von Personendaten. Dass eine Arbeitgeberin in Amtshilfeverfahren infolge ihrer Fürsorgepflicht Anträge für ihre Mitarbeiter stellen könne, sei in der Rechtsprechung besonders hervorgehoben worden (Urteil des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 1.4; Urteil des BVerger A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 1.4.7).

6.

Die Beschwerdeführenden sind unbestrittenermassen nicht «betroffene» Personen des Amtshilfeersuchens. Als «weitere Personen» sind sie unter den (kumulativen) Voraussetzungen von Art. 48 VwVG zur Beschwerde berechnete (E. 2).

Teilnahme am vorinstanzlichen Verfahren / keine Möglichkeit zur Teilnahme (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG):

6.1 Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren unbestrittenemassen nicht in eigenem Namen teilgenommen und es wurde ihnen keine Parteistellung eingeräumt. Sie sind demnach nicht formell beschwert im Sinne der ersten Tatbestandsvariante von Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG (E. 2.2.1.1). Ob sie nach der zweiten Tatbestandsvariante als formell beschwert gelten, weil sie *keine Möglichkeit zur Teilnahme* am Verfahren hatten, ist vorliegend umstritten. Dies wäre namentlich dann der Fall, wenn ihnen die Durchführung des Verfahrens nicht bekannt war bzw. nicht bekannt sein musste, die Vorinstanz ihnen die Parteistellung zu Unrecht versagt hat oder sie durch die angefochtene Schlussverfügung erstmals beschwert waren (E. 2.2.1.1).

6.2 Mit Informationsschreiben vom 27. Juni 2023, adressiert an die Beschwerdeführerin 1 bzw. L._____ (sel.) und eine weitere Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin 1 als Vertreter der J._____ GmbH, gewährte die ESTV u.a. die Gelegenheit zu Stellungnahme zu den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen und den von ihr vorgenommenen Schwärzungen («*Dans le même délai, vous avez la possibilité de prendre position par écrit sur la transmission des informations prévues et/ou de communiquer vos propositions de complément, en particulier en lien avec les caviardages effectués par l'AFC dans les annexes. (...)*») [Hervorhebung im Original]). Als Vertreterin der J._____ GmbH, die im Amtshilfeverfahren Informationsinhaberin und beschwerdeberechtigte Person ist, hatte die Beschwerdeführerin 1 damit Kenntnis vom Verfahren und der beabsichtigten Übermittlung der Unterlagen (ohne Schwärzung der streitbetroffenen Namen). Sie reichten in deren Namen und Auftrag am 20. Juli 2023 eine Stellungnahme ein (Sachverhalt Bst. A.h; act. Nr. 38 [*in the name and on behalf of our client J._____ GmbH {...}*])). Im Rahmen dieser Stellungnahme wurde bereits die Schwärzung der Namen der Beschwerdeführenden beantragt, jedoch ohne Begründung und ohne Hinweis, dass die Beschwerdeführenden selbst hätten Parteistellung beantragen wollen. Es ist also nicht so, dass die Beschwerdeführenden, welche alle von der Beschwerdeführerin 1 vertreten werden, keine Kenntnis vom Amtshilfeersuchen gehabt hätten und aus diesem Grunde nicht hätten daran teilnehmen können. Sie verzichteten vielmehr auf eine Teilnahme, (wohl) weil die J._____ GmbH selbst die Schwärzung der streitbetroffenen Namen beantragt hatte. Diesen Verzicht auf die Teilnahme am Verfahren müssen sich die Beschwerdeführenden entgegenhalten lassen (E. 2.2.1.1).

Die Beschwerdeführenden führen dazu aus, die Vorinstanz habe ihre Namen in früheren Amtshilfeverfahren «standardmässig» (von Amtes wegen) geschwärzt. Die Vertreter der Beschwerdeführerin 1 (recte: der J. _____ GmbH) seien daher anlässlich der Eingabe vom 20. Juli 2023 noch der Auffassung gewesen, dass die Schwärzungen der Namen versehentlich unterblieben seien. Sie hätten daher nicht damit rechnen müssen, dass die Vorinstanz die Schwärzungen der Namen unterlassen werde. Es handle sich um eine faktische Praxisänderung der Vorinstanz, welche auf einer Anregung des OECD Global Forums beruhe. Dies sei ihnen im Rahmen eines von ihnen gestellten «informellen Wiedererwägungsgesuchs» beim Leiter der Abteilung für Informationsaustausch in Steuersachen SEI bestätigt worden. Diese Praxisänderung sei nicht rechtmässig (Beschwerde, Rz. 66 f.).

Ob die Vorinstanz ihre Praxis hinsichtlich der Vornahme von Schwärzungen geändert hat – was diese bestreitet (Vernehmlassung, Ziff. 3.4) – muss vorliegend nicht beurteilt werden. Selbst wenn eine solche Praxis bestanden *hätte*, wäre den Beschwerdeführenden eine Teilnahme am vorinstanzlichen Verfahren dadurch nicht verunmöglicht worden. Entscheidend ist, dass die Beschwerdeführenden Kenntnis davon hatten, dass ihre Namen zur ungeschwärzten Übermittlung im Rahmen des Amtshilfeersuchens bestimmt waren. Dies war zweifelsohne der Fall, zumal die ESTV die Beschwerdeführerin 1 als Vertreterin der J. _____ GmbH ausdrücklich dazu aufgefordert hatte, sich (auch) zu den vorgenommenen Schwärzungen zu äussern (siehe oben). Es wäre ihnen somit möglich gewesen, sich ins Verfahren einzubringen und bei der ESTV um Parteistellung zu ersuchen.

6.3 Die ESTV informierte die Beschwerdeführenden wie erwähnt nicht von sich aus. Es fragt sich somit, ob die ESTV verpflichtet war, den Beschwerdeführenden *von sich aus* Parteistellung einzuräumen. Ist dies nicht der Fall, d.h. wenn die ESTV die Beschwerdeführenden zu Recht nicht ins Verfahren einbezog, ist rechtsprechungsgemäss mangels formeller Beschwerde auf die vorliegende Beschwerde grundsätzlich nicht einzutreten (E. 2.2.1.3).

6.3.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die ESTV nur dann verpflichtet, eine Drittperson über ein Ersuchen zu informieren und ihr (von sich aus) Parteistellung einzuräumen, wenn deren Beschwerdeberechtigung aufgrund der Akten «evident» ist oder allenfalls wenn die zur

Übermittlung bestimmten Daten besonders schützenswert sind (E. 2.2.1.2).

6.3.2 Eine «evidente» Beschwerdeberechtigung ist vorliegend zu verneinen: Die Beschwerdeführenden werden im Amtshilfeersuchen vom (...) nicht genannt (Sachverhalt Bst. A.a). Sie sind mit dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt insoweit verbunden, als sie als Steuerberaterinnen der beschwerdeberechtigten Person für die Ausarbeitung bzw. das Einholen der ersuchten Steuervorbescheide zuständig waren. Als Drittpersonen sind sie durch das Spezialitätsprinzip vor einer Verwendung der übermittelten Informationen geschützt (E. 2.2.1.2 und 2.2.2.2). Gründe, weshalb die belgischen Behörden das Spezialitätsprinzip nicht beachten sollten, werden von den Beschwerdeführenden nicht geltend gemacht. Solche Gründe sind für das Bundesverwaltungsgericht auch nicht ersichtlich. Belgien gehört zu den Staaten, die nach Einschätzung des Bundesrates über einen angemessenen Datenschutz verfügen (E. 3.1.2). Die streitbetroffenen Informationen beschlagen zudem die Geschäftsbeziehungen der Beschwerdeführenden (Information, dass diese Personen an der Erlangung der Steuervorbescheide beteiligt waren). Dabei handelt es sich rechtsprechungsgemäss nicht um besonders schützenswerte Daten (vgl. BGE 148 II 349 E. 5.3.3 m.w.H.; vgl. auch Art. 5 Bst. c DSG *e contrario* und Art. 57r Abs. 2 RVOG *e contrario*). Die Beschwerdeberechtigung der Beschwerdeführenden war demnach im Sinne der Rechtsprechung nicht «evident». Die ESTV war nicht verpflichtet, ihnen von sich aus Parteistellung einzuräumen.

6.3.3 Nichts anderes ergibt sich aus dem von den Beschwerdeführenden zitierten BGE 143 II 506. In jenem Fall ging es um die Beschwerdeberechtigung eines Bankangestellten, der sich *von sich aus* bei der ESTV gemeldet hat (BGE 143 II 506 Sachverhalt Bst. C). In späteren Fällen hat das Bundesgericht klargestellt, dass gerade nicht gegenüber jeder Drittperson, die die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation erfüllt, eine Informationspflicht seitens der ESTV besteht (sondern nur dann, wenn diese Beschwerdelegitimation aufgrund der Akten evident ist; Urteile des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2; 2C_545/2019 vom 12. Juli 2020 E. 4.5). Im Falle der Beschwerdeführenden war die Beschwerdeberechtigung – wie oben dargelegt – nicht «evident». Auf die Beschwerde ist folglich mangels formeller Beschwerde nicht einzutreten.

7.

Sofern die Beschwerdeführenden vorbringen, ihre Persönlichkeits- und Datenschutzrechte seien verletzt, ist Folgendes festzuhalten:

7.1 Als *natürliche Personen* steht es den Beschwerdeführenden 2-3 offen, ihre datenschutzrechtlichen Vorbringen mittels der im DSG vorgesehenen Rechtsmittel geltend zu machen (E. 3.1.3). Diese bieten einen ausreichenden Schutz ihres aus Art. 13 BV und Art. 8 EMRK abgeleiteten Rechts auf informationelle Selbstbestimmung (vgl. zum aDSG: BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2; vgl. zudem Entscheidung des EGMR *Othymia Investments BV gegen Niederlande* vom 16. Juni 2015 [Nr. 75292/10] § 44, wonach sich aus Art. 8 EMRK keine Pflicht ergibt, alle potentiell involvierten Personen vorgängig über den rechtmässigen Austausch von steuerbezogenen Daten zu informieren). Auch die Beschwerdeführerin 1 kann – insoweit sie als Arbeitgeberin der Beschwerdeführenden 2 und 3 ein schutzwürdiges Interesse daran hat – gestützt auf Art. 41 DSG verlangen, dass widerrechtliche Bearbeitungen von Personendaten ihrer Mitarbeitenden unterlassen werden (Art. 41 Abs. 1 Bst. a DSG; RETO FANGER, in: Adrian Bieri/Julian Powell [Hrsg.], OFK Kommentar zum Schweizerischen Datenschutzgesetz mit weiteren Erlassen, 2023, N 4 zu Art. 41 ff.).

7.2

7.2.1 Aufgrund der neuen rechtlichen Konzeption (E. 3.2.1) fällt die Beschwerdeführerin 1 als juristische Person mit Bezug auf ihre *eigenen Daten* nicht in den Anwendungsbereich des DSG, sondern in denjenigen des RVOG. Die Rechtslage präsentiert sich für juristische Personen damit grundlegend anders als unter dem aDSG (E. 2.2.1.2). Daten juristischer Personen dürfen von Bundesorganen bearbeitet und gemäss Art. 57r Abs. 1 und 2 RVOG bekannt gegeben werden, wenn ein Gesetz (für besonders schützenswerte Daten in einem Gesetz im formellen Sinn) dies vorsieht (vgl. E. 3.2.2). Für die Rechte der betroffenen juristischen Person verweist Art. 57t RVOG auf das anwendbare Verfahrensrecht (vgl. E. 3.2.3). Eine allfällige unrechtmässige Bearbeitung oder Bekanntgabe ihrer eigenen Daten bzw. eine Verletzung der Art. 57r ff. RVOG hat die Beschwerdeführerin 1 im Verwaltungsverfahren vor der Vorinstanz nicht geltend gemacht. Sie bringt zwar vor, sie habe die Vorinstanz mit Eingabe vom 20. Juli 2023 auf die fehlende Schwärzung ihrer Namen aufmerksam gemacht. Diese Eingabe erfolgte aber im Namen und im Auftrag ihrer Klientin, der J. _____ GmbH (vgl. dazu bereits E. 6.2). Die Vorinstanz musste deshalb aus diesem Schreiben nicht schliessen, dass die

Beschwerdeführerin 1 damit ihre eigenen Datenschutzrechte gemäss RVOG ausüben wollte und in diesem Sinne um Teilnahme am Verfahren ersuchte. Auf die Beschwerde ist folglich auch unter diesem Aspekt nicht einzutreten.

7.2.2 Selbst wenn auf die Beschwerde eingetreten werden könnte, wäre die Bekanntgabe der Daten der Beschwerdeführerin 1 an den SPF zulässig:

7.2.2.1 Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat dem ersuchenden Staat auf Ersuchen hin alle Informationen über bestimmte Personen oder Transaktionen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung dessen innerstaatlichen Rechts betreffend die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern *voraussichtlich erheblich* sind (*Hervorhebung durch das Bundesverwaltungsgericht*).

7.2.2.2 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; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3). 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 nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1). 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 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8; A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.3).

7.2.2.3 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn

diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist diese Bestimmung restriktiv auszulegen, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen an Bedeutung verliert, sondern – vorbehaltlich der «fishing expeditions» – einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates 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 StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVerfG A-5485/2021 vom 14. Dezember 2023 E. 3.7.1 [das BVerfG ist mit Urteil 2C_27/2024 nicht auf die dagegen gerichtete Beschwerde eingetreten]). Die Übermittlung der Informationen zu Drittpersonen wird in diesem Sinne zugelassen, wenn sie mit Blick auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und somit auch verhältnismässig ist, weil eine Unterbindung der Information das Amtshilfeersuchen seines Sinnes entleeren würde. Der Name einer Drittperson kann folglich in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.3.3 i.f.; 143 II 506 E. 5.2.1; 142 II 161 E. 4.6.1; Urteil des BVerfG 2C_270/2022 vom 17. September 2023 E. 1.1.3, 4.5.2).

7.2.2.4 Bei der Übermittlung von Steuervorbescheiden tauchen darin enthaltene Informationen zu Steuervertretern (Name des Steuervertreeters und des Unternehmens, Logo, Kontaktdetails) rechtsprechungsgemäss nicht «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen auf. Vielmehr können sich solche Informationen als relevant erweisen, um die zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente besser nachvollziehen zu können (Urteil des BVerfG A-3961/2022 vom 8. April 2024 E. 3.4.2 f. [das BVerfG ist mit Urteil 2C_208/2024 vom 8. Mai 2024 auf die dagegen gerichtete Beschwerde nicht eingetreten]). Damit können diese Informationen für die Besteuerung der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person erheblich sein.

7.2.3

7.2.3.1 Vorliegend steht die Beschwerdeführerin 1 in einem engen sachlichen Zusammenhang zum Ersuchen vom (...). Mit diesem wurde u.a. um Steuervorbescheide betreffend die J. _____ GmbH ersucht (Sachverhalt Bst. A.a), in deren Ausarbeitung die Beschwerdeführerin 1 bzw. ihre Mitarbeitenden als deren Steuerberaterinnen eng involviert waren. Dies ist auch der Grund, weshalb ihre Namen auf den Steuervorbescheiden erscheinen. Die Beschwerdeführerin 1 erscheint somit wegen ihrer beruflichen Verbindung zur J. _____ GmbH – also nicht «rein zufällig» – in den zu übermittelnden Unterlagen. Aufgrund dieser beruflichen Verbindung unterscheidet sie sich namentlich von Bankmitarbeitern, die regelmässig keinen Bezug zum im Amtshilfeverfahren geschilderten Sachverhalt haben (mit der vorliegenden Konstellation vergleichbar: Urteil des BGer 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 4.7.2.3 [voraussichtliche Erheblichkeit des Vor- und Nachnamens eines «Introducers» bejaht]). Der Name und die Kontaktdaten der Beschwerdeführerin 1 können sich als relevant erweisen, um die zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente besser verstehen zu können (E. 7.2.2.4); so kann die belgische Behörde besser nachvollziehen, wer in die Erarbeitung und Beantragung der betreffenden Steuervorbescheide und damit möglicherweise auch in die Organisation der finanziellen und fiskalischen Situation der Unternehmensgruppe involviert gewesen ist. Die voraussichtliche Erheblichkeit der streitbetroffenen Informationen ist demnach zu bejahen. Überdies ist die Beschwerdeführerin 1 durch das Spezialitätsprinzip vor einer Verwendung der sie betreffenden Informationen geschützt. Es bestehen keinerlei Hinweise, dass Belgien das Spezialitätsprinzip – auf welches die ESTV die ersuchende Behörde in Ziff. 3 der angefochtenen Verfügung ausdrücklich hinweist – missachten könnte.

7.2.3.2 Die Übermittlung der voraussichtlich erheblichen Informationen nach Belgien beruht auf einer gesetzlichen Grundlage (Art. 4 und 5 MAC, Art. 4 Abs. 3 StAhiG *e contrario*). Sie ist damit zulässig (Art. 57s Abs. 1 RVOG, E. 3.2.2). Die Übermittlung der Daten erweist sich damit auch unter datenschutzrechtlichen Gesichtspunkten als zulässig.

8.

Nach dem Ausgeführten ist auf die Beschwerde vom 20. November 2023 nicht einzutreten.

9.

9.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen (vgl. Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

9.2 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).

10.

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

(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

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:

Zustellung erfolgt an:

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