



Abteilung I  
A-2138/2018

## Urteil vom 5. März 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani,  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ Corporation,**  
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jonas Vischer,  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

## Sachverhalt:

### A.

Am 30. Oktober 2017 reichte die Agencia Tributaria von Spanien (nachfolgend: AT) gestützt auf das Abkommen vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21, nachfolgend: DBA CH-ES) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfeersuchen ein. Die AT ersuchte dabei um Informationen betreffend die in Spanien steuerpflichtige B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: die Steuerpflichtige).

Zur Begründung des Amtshilfeersuchens erklärt die AT, die spanischen Steuerbehörden würden eine die Einkommenssteuern der Jahre 2012 und 2013 betreffende Untersuchung gegen die Steuerpflichtige führen. Die Steuerpflichtige habe, obschon sie aufgrund Ansässigkeit in Spanien steuerpflichtig sei, keine Steuererklärungen für diese beiden Jahre eingereicht und den Steuerbehörden nicht die von ihnen gewünschten Informationen übermittelt. Gemäss den verfügbaren Informationen sei die Steuerpflichtige Inhaberin («holder») der von der C.\_\_\_\_\_ S.A. ausgestellten Karte Nr. [...]. Diese Karte sei in Spanien für verschiedene Ausgaben benutzt worden. Die Steuerpflichtige bestreite jedoch, Inhaberin dieser Karte oder Inhaberin des mit dieser Karte verbundenen Kontos zu sein. Sie habe erklärt, sie sei stattdessen lediglich eine bevollmächtigte Person. Die spanischen Steuerbehörden würden vor diesem Hintergrund Angaben darüber benötigen, ob die Steuerpflichtige Inhaberin eines Bankkontos in der Schweiz sei.

Im Einzelnen fordert die AT für die Jahre 2012 und 2013 die im Amtshilfeersuchen wie folgt umschriebenen Informationen und Unterlagen (S. 3 des Amtshilfeersuchens):

«• Identification of the bank account at the entity C.\_\_\_\_\_ S.A. linked to the above mentioned card, being B.\_\_\_\_\_ holder, signatory or beneficial owner.

• Date on which the bank account was opened and closed, if this is the case.

• Bank statements of the bank account.

• Identification of any other bank accounts held by B.\_\_\_\_\_ at the C.\_\_\_\_\_ S.A. as holder, signatory or beneficial owner.»

**B.**

Mit Editionsverfügung vom 21. November 2017 verlangte die ESTV von der C.\_\_\_\_\_ SA (D.\_\_\_\_\_) nebst der Information der Steuerpflichtigen über das Amtshilfeverfahren die Herausgabe folgender Informationen und Unterlagen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2013 (Akten Vorinstanz, act. 3):

*«a) Identification of the bank account linked (including used to reload) to the [...] banking card [...].*

*b) Identification of any other bank account (banking card) held by B.\_\_\_\_\_ at the C.\_\_\_\_\_ SA.»*

Auf diese Aufforderung hin teilte die C.\_\_\_\_\_ SA der ESTV mit Schreiben vom 1. Dezember 2017 mit, dass die Steuerpflichtige Inhaberin einer einzigen Karte sei, nämlich der Karte [...]. Die mit der Karte getätigten Einkäufe seien über ein auf die A.\_\_\_\_\_ Corporation lautendes Konto mit der Nr. [...] bei der E.\_\_\_\_\_ SA (F.\_\_\_\_\_) bezahlt worden (Akten Vorinstanz, act. 4).

Die C.\_\_\_\_\_ SA bestätigte ferner, dass die Steuerpflichtige über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt wurde.

**C.**

Am 8. Dezember 2017 erliess die ESTV eine weitere Editionsverfügung. Damit forderte sie die E.\_\_\_\_\_ AG (H.\_\_\_\_\_) auf, ihr aufgrund des Amtshilfeersuchens bestimmte Informationen und Unterlagen zum Konto Nr. [...] zu übermitteln. Ferner verlangte sie Angaben darüber, ob die Steuerpflichtige im Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2013 Inhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte betreffend ein anderes Konto bei der E.\_\_\_\_\_ AG war (Akten Vorinstanz, act. 5).

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2017 erklärte die E.\_\_\_\_\_ AG, dass das Konto Nr. [...] [...]. Ferner sandte diese Bank der ESTV die geforderten Auszüge zum genannten Konto (Akten Vorinstanz, act. 8).

**D.**

Mit Schreiben vom 18. Januar 2018 gewährte die ESTV der zwischenzeitlich anwaltlich vertretenen A.\_\_\_\_\_ Corporation Akteneinsicht und teilte mit, welche Informationen sie der AT zu übermitteln beabsichtige.

Die A.\_\_\_\_\_ Corporation liess eine ihr seitens der ESTV zur freigestellten Stellungnahme angesetzte Frist ungenutzt verstreichen.

**E.**

Am 9. März 2018 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) gegenüber der A.\_\_\_\_\_ Corporation eine Schlussverfügung. In deren Dispositiv-Ziff. 1 sieht die ESTV die Leistung von Amtshilfe an den BD betreffend die A.\_\_\_\_\_ Corporation vor. In Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung ordnete die Vorinstanz an, dass sie der AT die folgenden, bei der C.\_\_\_\_\_ SA (G.\_\_\_\_\_ ) und der E.\_\_\_\_\_ AG (H.\_\_\_\_\_ ) edierten Informationen und Unterlagen übermitteln werde:

«[...]»

**F.**

Am 11. April 2018 liess die A.\_\_\_\_\_ Corporation (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben und im Wesentlichen beantragen, die Schlussverfügung der ESTV vom 9. März 2018 sei für nichtig zu erklären bzw. – eventualiter – aufzuheben. Ferner verlangt die Beschwerdeführerin, es sei ihr eine Parteientschädigung (zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag) zulasten der Vorinstanz zuzusprechen.

**G.**

Die ESTV beantragt mit Vernehmlassung vom 8. Juni 2018, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin abzuweisen.

**H.**

Mit innert mehrfach erstreckter Frist eingereichter Stellungnahme vom 10. September 2018 hält die Beschwerdeführerin an ihren in der Sache gestellten Begehren sowie am Antrag auf Zusprechung einer Parteientschädigung fest. Zudem ersucht sie darum, die Vorinstanz «anzuhalten, die ersuchende Behörde aufzufordern, darüber Rechenschaft abzulegen, wie sie an die Information gelangt ist, dass B.\_\_\_\_\_ Inhaberin einer Kreditkarte der C.\_\_\_\_\_ SA ist» (S. 2 der Stellungnahme). Ferner verlangt sie, in den von der Vorinstanz zur Übermittlung an die ersuchende Behörde vorgesehenen Kontounterlagen seien bestimmte, von der Beschwerdeführerin im Anhang zur Stellungnahme bezeichnete Stellen zu schwärzen.

**I.**

Die Vorinstanz schliesst mit Eingabe vom 24. September 2018 erneut auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin.

**J.**

Mit Zwischenverfügung vom 27. September 2018 wies das Bundesverwaltungsgericht den Antrag der Beschwerdeführerin, die Vorinstanz sei anzuweisen, von der AT Rechenschaft über die Art der Kenntnisnahme von der Eigenschaft der Steuerpflichtigen als Inhaberin einer Kreditkarte bei der C. \_\_\_\_\_ SA zu fordern, ab.

**K.**

Mit Eingabe vom 12. Oktober 2018 stellte die Beschwerdeführerin sodann zusätzlich folgende Anträge (S. 2 der Eingabe):

- «I. Die Beschwerdegegnerin [recte: die Vorinstanz] sei anzuhalten darzulegen, dass und auf welche Art und Weise sie ihrer Informationspflicht gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG [= Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012, StAhiG, SR 651.1] nachgekommen ist.
- II. Sollte die Beschwerdegegnerin [recte: die Vorinstanz] ihrer Informationspflicht gemäss Art 14 Abs. 2 StAhiG nicht nachgekommen sein, sei sie dazu aufzufordern, dies nachzuholen.»

**L.**

Die ESTV erklärte mit Schreiben vom 25. Oktober 2018, auf eine weitere Stellungnahme zu verzichten.

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

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein gestützt auf das DBA CH-ES gestelltes Amtshilfeersuchen der spanischen AT zugrunde. Die Durchführung des DBA CH-ES richtet sich nach dem StAhiG. Zu beachten sind dabei insbesondere die auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Änderungen des StAhiG vom 18. Dezember 2015 (AS 2016 5059, 5063 ff.). Diese Änderungen erfolgten mit dem Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Eu-

roparats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1, nachfolgend: Amtshilfeübereinkommen; vgl. zum Bundesbeschluss AS 2016 5059 ff.).

**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). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.3** Eine nichtige Verfügung entfaltet keinerlei Rechtswirkungen und ist ex tunc sowie ohne amtliche Aufhebung rechtlich unverbindlich (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 I 361 E. 2.3). Eine nichtige Verfügung kann aufgrund ihrer fehlenden Rechtswirkung kein Anfechtungsobjekt einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde sein. Auf die Beschwerde gegen eine nichtige Verfügung ist daher nicht einzutreten, jedoch ist die Nichtigkeit im Dispositiv festzustellen (BGE 132 II 342 E. 2.3, 129 V 485 E. 2.3, 127 II 32 E. 3g; Urteil des BGer 2C\_381/2010 vom 17. November 2011 E. 1.4; BVGE 2008/59 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 2.4).

Nach der sog. Evidenztheorie setzt die Nichtigkeit einer Verfügung voraus, dass der ihr anhaftende Mangel besonders schwer und offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgrund fallen hauptsächlich funktionelle und sachliche Unzuständigkeit einer Behörde sowie schwerwiegende Verfahrensfehler in Betracht (BGE 132 II 21 E. 3.1; zum Ganzen: BVGE 2015/15 E. 2.5.1 f.).

## **2.**

**2.1** Auf das vorliegende Verfahren kommt das DBA CH-ES in seiner seit dem 24. August 2013 in Kraft stehenden Fassung gemäss dem Protokoll vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des DBA CH-ES (AS 2013 2367; im Folgenden: Änderungsprotokoll 2011) zur Anwendung. Dies gilt auch für die Amtshilfeklausel des DBA CH-ES, nämlich Art. 25<sup>bis</sup> DBA CH-ES (Art. 9 Änderungsprotokoll 2011). Diese Amtshilfeklausel findet hinsichtlich der unter Art. 2 DBA CH-ES fallenden spanischen Steuern Anwendung auf Steuerjahre, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf

Steuern, welche auf Beträgen geschuldet sind, die am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden (Art. 13 Abs. 2 Ziff. iii Änderungsprotokoll 2011).

**2.2** Nach Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (vgl. zu hier nicht interessierenden Einschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 3 und 5 DBA CH-ES). Der Informationsaustausch ist dabei nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt (Art. 25<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 2 DBA CH-ES).

**2.3** Während Art. 4 Abs. 1 StAhiG in der bis Ende 2016 geltenden Fassung (AS 2013 231) in Verbindung mit Ziff. IV Abs. 4 des Protokolls zum DBA CH-ES Amtshilfe nur auf Ersuchen gestattete, enthält das StAhiG in der seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung eine Regelung zur spontanen Amtshilfe bzw. zum spontanen Informationsaustausch. Diese Gesetzesänderung steht im Zusammenhang mit dem Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen (vgl. E. 1.1). Letzteres enthält zwar eine materiell-rechtliche Grundlage für spontane Amtshilfeleistungen, gilt aber für die Schweiz – abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen – frühestens für Besteuerungszeiträume ab 2018 (Art. 28 Abs. 6 Amtshilfeübereinkommen und Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Amtshilfeübereinkommens und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff.) und ist daher beim vorliegenden Fall, bei welchem es um die spanische Einkommenssteuer der Jahre 2012 und 2013 geht, nicht anwendbar (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.3.4).

Ob das StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung (welches lediglich den Vollzug der Amtshilfe regelt), allenfalls in Verbindung mit dem DBA CH-ES, eine hinreichende Rechtsgrundlage für eine autonome spontane Amtshilfeleistung an Spanien bilden könnte, ist fraglich, kann hier jedoch offen bleiben. Denn gemäss der per 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verordnung vom 23. November 2016 über die internationale Amtshilfe

in Steuersachen (StAhiV, SR 651.11) ist die Möglichkeit der spontanen Amtshilfe ohnehin auf die Übermittlung von Informationen, die sich aus Steuervorbescheiden ergeben, beschränkt (Art. 8 ff. StAhiV; vgl. auch Urteile des BVerfG A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.8, A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.3.4). Die vorliegend nach dem Willen der ESTV der ersuchenden Behörde zu übermittelnden Informationen und Unterlagen haben unbestrittenermassen mit einem Steuervorbescheid nichts zu tun, weshalb selbst bei Anwendbarkeit der neuen innerstaatlichen steueramtshilferechtlichen Bestimmungen diesbezüglich keine spontane Amtshilfe zu leisten wäre.

**2.4** Im Rahmen des Verfahrens der Informationsbeschaffung der ESTV dürfen Informationen, welche sich im Besitz einer Bank befinden, nur verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (vgl. Art. 8 Abs. 2 StAhiG).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Fall fordert die AT nach dem Wortlaut ihres Ersuchens Informationen über ein *Bankkonto bei der C. \_\_\_\_\_ SA*, das mit der (angeblich) der Steuerpflichtigen gehörenden Karte Nr. [...] verknüpft ist. Zudem verlangt die AT Angaben über allfällige weitere *Bankkonten bei der C. \_\_\_\_\_ SA*, hinsichtlich welcher die Steuerpflichtige im streitbetreffenden Zeitraum Kontoinhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte war.

Bezeichnenderweise spricht die AT im Ersuchen im Zusammenhang mit der Karte Nr. [...] weder von einer möglichen Kreditkarte noch von einem möglicherweise das bekannte Konto alimentierenden Kreditkartenkonto. Da im Amtshilfegesuch stattdessen lediglich von einer bei der C. \_\_\_\_\_ SA ausgestellten Karte mit einem damit verbundenen Bankkonto bei dieser Bank die Rede ist, muss davon ausgegangen werden, dass die AT annahm, dass es sich um eine gewöhnliche Bankkarte handelte, welche auch für die im Amtshilfeersuchen erwähnten verschiedenen Ausgaben in Spanien eingesetzt werden konnte. Zu diesem Schluss ins Bild passt, dass die Steuerpflichtige nach der Darstellung der AT unter anderem bestritten haben soll, Inhaberin dieser Karte oder des damit verknüpften Kontos bei der C. \_\_\_\_\_ SA gewesen zu sein, und die AT gemäss der Umschreibung der verlangten Informationen im Ersuchen namentlich in Erfahrung bringen will, ob die Steuerpflichtige Inhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte hinsichtlich des mit der Karte Nr. [...] in Verbindung stehenden Kontos bei der C. \_\_\_\_\_ SA ist.

Es zeigt sich vor diesem Hintergrund, dass die AT mit ihrem Amtshilfeersuchen nur nach Angaben zu einem mit der Karte Nr. [...] verknüpften Konto bei der C.\_\_\_\_\_ SA sowie zu weiteren Konten bei dieser Bank (mit der Steuerpflichtigen als Kontoinhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte) fragt.

Zwar lässt sich das Ersuchen nach Treu und Glauben so verstehen, dass die AT für den Fall, dass es sich beim Konto bei der C.\_\_\_\_\_ SA mit der Karte Nr. [...] gleichzeitig um ein Kreditkartenkonto mit der Steuerpflichtigen als Kontoinhaberin, Bevollmächtigte oder wirtschaftlich Berechtigte handelt, den streitbetreffenen Zeitraum betreffende Angaben zu diesem entsprechenden Kreditkartenkonto fordert. Hingegen kann nicht angenommen werden, dass sich die ersuchende Behörde bei dieser Konstellation auch nach Informationen sowie Unterlagen zu einem mit dem erfragten Konto möglicherweise verbundenen *anderen* Bankkonto bei einer *anderen* Bank oder zu *anderen* Konten bei nicht mit der C.\_\_\_\_\_ SA identischen Banken erkundigt.

Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass an einer Stelle im Amtshilfeersuchen unter anderem in allgemeiner Form ausgeführt wird, die spanischen Steuerbehörden würden Angaben darüber benötigen, ob die Steuerpflichtige Inhaberin eines Kontos in der Schweiz ist. Die entsprechenden Ausführungen der AT figurieren nämlich bezeichnenderweise im bloss den Hintergrund erklärenden Abschnitt des Amtshilfeersuchens mit dem Titel «Case description». Für die Frage, welche konkreten Informationen die AT verlangt, ist der im Amtshilfeersuchen anschliessende Abschnitt mit der Überschrift «Requested information» entscheidend. Dort ist – wie ausgeführt – bezeichnenderweise nur von Bankkonten bei der C.\_\_\_\_\_ SA die Rede.

Nicht zutreffend ist nach dem Gesagten die Ansicht der ESTV, wonach die Ausführungen im Amtshilfeersuchen ohne Weiteres so zu verstehen sind, dass die AT nach einem mit dem Kreditkartenkonto bei der C.\_\_\_\_\_ SA möglicherweise verbundenen *anderen* Bankkonto bei einer *anderen* Bank (bzw. bei einer anderen Informationsinhaberin) fragt (vgl. Vernehmlassung, S. 3, wonach der Passus «at the entity C.\_\_\_\_\_ S.A.» bei der Umschreibung der verlangten Informationen im Amtshilfeersuchen «überflüssig» sei, weil es «sich bei der Empfängerin ja um die C.\_\_\_\_\_ gehandelt» habe und es «wenig Sinn» mache, «bei einer Bank Informationen anzufragen, für welche sie nicht Informationsinhaberin ist»).

**3.2** Es folgt aus dem Dargelegten, dass die ESTV dem (soweit hier interessierend einschränkungslos geltenden) Verbot der spontanen Amtshilfe (vgl. E. 2.3) zuwiderhandelte, indem sie aus eigener Initiative von der AT nicht geforderte Informationen und Unterlagen über das mit dem Konto zur Karte Nr. [...] bei der C. \_\_\_\_\_ SA verbundene *andere* Konto bei einer *anderen* Bank (bzw. der E. \_\_\_\_\_ SA) beschaffte sowie zur Übermittlung an die AT bestimmte. Es handelt sich dabei um einen Verfahrensfehler im Sinne der Rechtsprechung zur Nichtigkeit (E. 1.3), weil schon die bezüglich dieser Angaben erlassenen beiden Editionsverfügungen und damit die von der ESTV im Verfahren der Informationsbeschaffung unternommenen Schritte rechtswidrig waren, indem mit diesen Verfügungen von Banken Informationen verlangt wurden, deren Übermittlung das einschlägige Abkommen bzw. das DBA CH-ES mangels entsprechenden Ersuchens nicht vorsieht (vgl. E. 2.4). Wie aufgezeigt, fehlt es nämlich der ESTV nach der einschlägigen gesetzlichen Ordnung des Verfahrens der Informationsbeschaffung an der Kompetenz, solche bei Banken befindliche, abkommensrechtlich nicht zur Weiterleitung an den ersuchenden Staat bestimmte Informationen zu verlangen (vgl. E. 2.4).

Der erwähnte Verfahrensfehler ist als schwerwiegend zu qualifizieren, zumal sich die ESTV mit einem «aktiven» Verhalten, nämlich einer Umformulierung der Umschreibung der mit dem Ersuchen geforderten Informationen im Verfahren der Informationsbeschaffung, über die erwähnte gesetzliche Ordnung hinwegsetzte (vgl. zu dieser Umformulierung auch sogleich E. 3.3).

**3.3** Der genannte Verfahrensfehler ist unter den vorliegend gegebenen Umständen ohne Weiteres erkennbar. Dies erhellt schon daraus, dass die ESTV, um an die Informationen zum *anderen* Konto bei der E. \_\_\_\_\_ SA zu gelangen, in ihrer an die C. \_\_\_\_\_ SA gerichteten Editionsverfügung die Umschreibung der von der AT geforderten Informationen zum Konto, das in Zusammenhang mit der Karte Nr. [...] steht, abändern musste (indem der Passus «at the entity C. \_\_\_\_\_ SA» weggelassen wurde und zugleich der Passus «[including used to reload]» beigefügt wurde; vgl. dazu vorn Bst. A Abs. 3 und Bst. B).

Der vorliegende Verfahrensfehler springt nicht zuletzt auch deshalb ins Auge, weil die ESTV im Januar 2016 bei einem anderen Fall der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der ersuchenden Behörde erklärte, die im Amtshilfeersuchen gestellte Frage sei unklar, da bezüglich der ersuchten Informationen zwischen dem Kreditkartenkonto und einem allenfalls

verbundenen (anderen) Bankkonto zu unterscheiden sei (vgl. Urteil des BVGer A-4016/2017 und A-4022/2017 vom 8. März 2018 E. 3.1.3 und 3.1.6). Es liegt auf der Hand und ist leicht erkennbar, dass diese Unterscheidung (welche hier – wie gezeigt – nicht erfolgt ist) beim gegenwärtig zu beurteilenden Fall ebenfalls hätte gemacht werden müssen und das Vorliegen einer Amtshilfeanfrage in Bezug auf Informationen zu einem *anderen* Bankkonto bei einer *anderen* Bank als der C. \_\_\_\_\_ SA demzufolge zu verneinen gewesen wäre.

**3.4** Es ist nicht ersichtlich, dass eine Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung die Rechtssicherheit ernstlich gefährden würde. Dies gilt schon deshalb, weil es bei Annahme einer solchen Nichtigkeit im Wesentlichen einzig dabei bleibt, dass gestützt auf die angefochtene Schlussverfügung keine Amtshilfe geleistet werden darf.

#### **4.**

Es ergibt sich somit, dass die angefochtene Schlussverfügung nichtig ist. Demzufolge ist auf die Beschwerde mangels Anfechtungsobjektes nicht einzutreten, aber die Nichtigkeit der angefochtenen Verfügung im Urteilsdispositiv festzustellen (vgl. E. 1.3).

Angesichts der Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids erübrigt es sich, auf die hiervor noch nicht gewürdigten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten einzugehen. Auch besteht kein Anlass, die nebst den Begehren um Feststellung der Nichtigkeit der Verfügung der Vorinstanz gestellten Sachanträge der Beschwerdeführerin zu prüfen.

Mit dem vorliegenden Entscheid wird nicht in abschliessender Weise darüber befunden, ob gestützt auf das Ersuchen der AT vom 30. Oktober 2017 Amtshilfe (wie etwa betreffend allfällige bei der C. \_\_\_\_\_ SA edierte Informationen) zu leisten ist oder nicht. Diesbezüglich wird die ESTV nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils allenfalls eine neue Schlussverfügung zu erlassen bzw. allfällige vorgängige Verfahrenshandlungen vorzunehmen haben.

#### **5.**

**5.1** Die Verfahrenskosten werden bei einem Nichteintreten in der Regel der beschwerdeführenden Partei auferlegt (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorliegend rechtfertigt es sich aber, die Bestimmungen über die Kosten- und Entschädigungsfolgen bei Gegenstandslosigkeit von Verfahren analog anzu-

wenden, da die Nichtigkeit, welche zum Nichteintreten geführt hat, nur aufgrund einer Beschwerde festgestellt werden konnte und die Beschwerdeführerin an der Feststellung der Nichtigkeit ein Interesse gehabt haben dürfte (vgl. Urteile des BVerger A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 6.1, A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 6).

Wenn ein Verfahren gegenstandslos wird, sind die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei aufzuerlegen, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (vgl. Art. 5 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das vorliegende Beschwerdeverfahren wurde, weil die angefochtene Schlussverfügung nichtig ist, nicht durch ein Verhalten der Beschwerdeführerin, sondern infolge eines Verhaltens der Vorinstanz notwendig. Der Beschwerdeführerin sind somit keine Kosten aufzuerlegen, weshalb ihr der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten ist.

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

**5.2** Da sich die Beschwerde als gerechtfertigt erweist, ist der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung zuzusprechen, welche gemäss Art. 6 ff. VGKE festzusetzen ist (vgl. auch Urteil des BVerger A-6630/2010 vom 19. Juli 2011 E. 4.4). Unter Berücksichtigung der Komplexität des Falles, der eingereichten Rechtsschriften, des notwendigen Aufwandes sowie eines durchschnittlichen Stundenansatzes und mit Blick auf den Umstand, dass die Beschwerdeführerin einen unbegründeten Antrag stellte (vgl. vorn Bst. J), erachtet das Bundesverwaltungsgericht eine Entschädigung von Fr. 3'500.- als angemessen.

## **6.**

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 zehn 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.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Es wird festgestellt, dass die der Beschwerdeführerin eröffnete Schlussverfügung der Vorinstanz vom 9. März 2018 nichtig ist.

**2.**

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

**3.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2'500.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 3'500.- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: