



## **Urteil vom 11. Oktober 2017**

---

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Tanja Petrik-Haltiner.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-NO).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) übermittelte mit Schlussverfügung vom 4. Juli 2017 im Amtshilfeverfahren betreffend die B. \_\_\_\_\_ AS gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Norwegen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.959.81, nachfolgend: DBA CH-NO) auf Ersuchen der Tax Administration Norway vom 25. August 2016 diverse seitens der kantonalen Steuerverwaltung C. \_\_\_\_\_ und der A. \_\_\_\_\_ AG edierte Informationen betreffend die D. \_\_\_\_\_ AG.

Ziff. 1 der vorgenannten Verfügung betreffend Gewährung der Amtshilfe und die Rechtsmittelbelehrung wurden im Bundesblatt veröffentlicht mit dem Hinweis, die begründete Schlussverfügung könne bei der ESTV eingesehen werden (BBI [...]).

**A.b** Zuvor hatte die ESTV der A. \_\_\_\_\_ AG mit Schreiben vom 26. Juni 2017 auf Anfrage vom 8. Juni 2017 hin – erneut wie schon mit Schreiben vom 22. Mai 2017 – mitgeteilt, eine Gesellschaft in Liquidation verfüge nicht mehr über die notwendigen Organe und den entsprechenden Zweck, um Partei eines Verwaltungsverfahrens zu sein. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung sei sie nicht in ein Verfahren betreffend internationale Steueramtshilfe einzubeziehen, da aufgrund ihrer Handlungsunfähigkeit die ehemaligen Organe weder eine Zustimmung zum vereinfachten Verfahren geben noch die Verfügung betreffend die Übermittlung von Informationen anfechten könnten. Dies müsse erst recht für eine im Handelsregister gelöschte und demnach juristisch betrachtet nicht mehr existente Gesellschaft gelten. Sie sei nicht mehr handlungsfähig und verfüge damit ebenso wenig über Parteirechte. Folglich sei diese Rechtseinheit nicht in das betreffende Amtshilfeverfahren einzubeziehen. Damit könne ihr als deren ehemalige Liquidatorin keine Auskunft betreffend das fragliche Verfahren erteilt werden.

**B.**

Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) übermittelt dem Bundesverwaltungsgericht mit Schreiben vom 31. Juli 2017 die Eingabe der A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) vom 26. Juli 2017, mit welcher diese die ESTV auffordert, die Mitteilung, dass die durch sie vertretene D. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation in einem Verwaltungsverfahren keine Partei-

stellung inne haben könne und deshalb nicht in ein Amtshilfverfahren einzubeziehen sei, in Form einer anfechtbaren Schlussverfügung zu eröffnen. Sofern das Schreiben der ESTV vom 26. Juni 2017 als Schlussverfügung qualifiziert werde, gelte die Eingabe als Beschwerde und sei zuständigkeitshalber an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten. Diesfalls werde beantragt, die Verfügung vom 26. Juni 2017 aufzuheben und die ESTV anzuweisen, die Parteistellung der D. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation anzuerkennen und die mit Schreiben vom 24. Februar 2017 gestellten Anträge zu behandeln.

**C.**

Weiter beantragt die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 8. August 2017, es sei ihr eine angemessene Frist zur Wiedereintragung der betreffenden Aktiengesellschaft im Handelsregister anzusetzen und das Verfahren sei aus diesem Grund zu sistieren. Weiter sei die angesetzte Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses abzunehmen und nach Wiedereintragung der betreffenden Aktiengesellschaft sei der Vorschuss von Letzterer einzuverlangen.

**D.**

Mit Instruktionsverfügung vom 16. August 2017 wird das Gesuch der Beschwerdeführerin um Abnahme der mit Zwischenverfügung vom 3. August 2017 angesetzten Frist zur Leistung eines Kostenvorschusses gutgeheissen.

**E.**

Mit Vernehmlassung vom 15. September 2017 beantragt die Vorinstanz, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten und das Sistierungsgesuch sei abzuweisen, eventualiter sei ihr Frist zur Stellungnahme in der Hauptsache anzusetzen. Sie stellt sich auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin sei aufgrund fehlender Handlungsfähigkeit nicht zur Beschwerde legitimiert, weshalb ihr ebenso wenig Akteneinsicht zu gewähren sei, eventualiter nur in Bezug auf diejenigen Verfahrensakten, welche sie betreffen würden.

**F.**

Auf weitere Vorbringen der Parteien und sich bei den Akten befindliche Dokumente wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1.** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der norwegischen Tax Administration vom 25. August 2016 gestützt auf das DBA CH-NO zugrunde. Die Durchführung des Abkommens richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG; SR 651.1; Art. 24 StAhiG e contrario). Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-NO grundsätzlich zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 bis 33 VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.2.** Fehlt bei Beschwerdeeinreichung die Partei- und Prozessfähigkeit bzw. die Beschwerdelegitimation, ist auf eine Beschwerde nicht einzutreten. War die Beschwerdelegitimation bereits im vorinstanzlichen Verfahren nicht gegeben, ist ein diesbezüglich allenfalls ergangener Entscheid aufzuheben (MARANTELLI-SONANINI/HUBER in: Praxiskommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 48 Rz. 7 mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Ob das Mitteilungsschreiben der Vorinstanz vom 26. Juni 2017 (vgl. Sachverhalt A.b) als Schlussverfügung zu qualifizieren ist, kann aufgrund nachfolgender Ausführungen offen gelassen werden. Die sich mit Bezug auf das Vorliegen eines zulässigen Anfechtungsobjekts allenfalls stellende Folgefrage, ob die Vorinstanz eine Rechtsverweigerung begangen hat, weil sie ungerechtfertigterweise trotz entsprechenden Antrags keine anfechtbare Schlussverfügung erlassen hat, hängt von der vorab zu klärenden Frage ab, ob die Beschwerdeführerin als ehemalige Liquidatorin einer mittlerweile im Handelsregister gelöschten Rechtseinheit, welche nicht Adressatin der Schlussverfügung vom 4. Juli 2017 ist (vgl. Sachverhalt A.a), im vorliegenden Verfahren beschwerdeberechtigt ist und falls ja, ob ihr im vorinstanzlichen Verfahren Parteistellung hätte zukommen sollen (Art. 19 Abs. 2 StAhiG und Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.2.1.** Die Vorinstanz gestand der von der Beschwerdeführerin vertretenen, strittigen schweizerischen Aktiengesellschaft in einem Amtshilfeverfahren, welches eine Drittgesellschaft nach norwegischem Recht betraf und in welchem sie betreffende Informationen übermittelt wurden, wie erwähnt keine Parteistellung zu (vgl. auch vorne Sachverhalt A.b).

Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr hätte im vorinstanzlichen Verfahren als Organ der fraglichen Gesellschaft und Informationsinhaberin i.S.v. Art. 14 Abs. 2 StAhiG eine Schlussverfügung zugestellt werden müssen. Durch den Nichteinbezug in das Verfahren betreffend eine dritte Rechtseinheit, in welchem sie zur Edition von Informationen bezüglich die durch sie vertretene Aktiengesellschaft aufgefordert worden sei, habe die Vorinstanz eine Gehörsverletzung begangen.

**1.2.2.** Bei Eröffnung des vorinstanzlichen Verfahrens mit Bezug auf die erwähnte dritte Rechtseinheit (vgl. vorne Sachverhalt A.a) war die durch die Beschwerdeführerin vertretene Aktiengesellschaft bereits per Beschluss der Generalversammlung vom (...) aufgelöst worden und befand sich in Liquidation, war jedoch noch im Handelsregister eingetragen. Im Laufe dieses Verfahrens wurde sie gemäss Handelsregisterauszug vom 13. September 2017 per (...) darin gelöscht und war somit sowohl zum Zeitpunkt der Stellung ihrer Anträge vom 24. Februar 2017, der Anfrage betreffend Auskunftserteilung am 8. Juni 2017 als auch bei Erlass der Schlussverfügung vom 4. Juli 2017 und bei Beschwerdeerhebung bzw. bei Beantragung des Erlasses einer anfechtbaren Schlussverfügung in eigener Sache am 26. Juli 2017 nicht mehr im Handelsregister verzeichnet (vgl. Sachverhalt A.b. und B.).

**1.2.3.** Die strittige Gesellschaft hat sich also bereits zu Beginn des vorinstanzlichen Verfahrens in Liquidation befunden. Die Auflösung beendet die Existenz der Aktiengesellschaft als juristische Person zwar nicht. Diese tritt im Falle der Auflösung mit Liquidation vielmehr in das Beendigungsstadium ein und erhält damit automatisch – ohne dass eine Statutenänderung erforderlich wäre – eine neue Zielsetzung; sie bezweckt nun die Versilberung des Vermögens, die Schuldentilgung und allenfalls die Verteilung des verbleibenden Vermögens an die Gesellschafter. Im Rahmen dieses Zweckes bleibt die Aktiengesellschaft vollumfänglich rechts- und handlungsfähig (MATTHIAS KUSTER in: OR-Kommentar Orell Füssli, 3. Aufl. 2016, Art. 739 Rz. 1). Die Befugnisse der Organe der Gesellschaft werden mit dem Eintritt der Liquidation jedoch auf die Handlungen beschränkt, die für die Durchführung der Liquidation erforderlich sind, ihrer Natur nach aber nicht von den Liquidatoren vorgenommen werden können (Art. 739 Abs. 2 OR). Die Gesellschaft behält im Liquidationsstadium bis zur Löschung im Handelsregister also ihre Rechtspersönlichkeit, wobei ihre Handlungsfähigkeit durch den Liquidationszweck und die beschränkten Befugnisse der Gesellschaftsorgane eingeschränkt ist (CALDERAN/GEISER in: Aktienrechtskommentar, 1. Aufl. 2016, Art. 739 OR Rz. 1 mit Hinweisen und BGE 123

III 473 E. 4; Urteil des BVGer A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 1.3.2 mit Hinweisen).

**1.2.4.** Amtshilfeverfahren weisen lediglich einen Zusammenhang zur Liquidierung der betreffenden Gesellschaft auf, wenn die Informationen, welche über diese Gesellschaft herausgegeben werden, einen materiellen Gegenwert haben (vgl. Urteil des BVGer A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 1.3.4). Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass jene Informationen, um deren Übermittlung ersucht wurde, einen solchen Wert gehabt haben könnten. Damit steht die Frage des Informationsaustauschs im konkreten Fall in keinem Zusammenhang mit der Abwicklung der gesellschaftsrechtlichen Liquidation. Teilweise handelt es sich – wie beim ursprünglichen Gesellschaftszweck und dem Datum der Auflösung der Gesellschaft – gar um öffentlich zugängliche Informationen. Schliesslich ging es auch unter keinem Titel um die Steuerpflicht der mittlerweile im Handelsregister gelöschten Gesellschaft, weshalb auch insofern keine Vermögensinteressen berührt waren. Da die angeforderten Informationen im konkreten Fall keinen Vermögenswert besitzen, war die ehemalige Liquidatorin nicht befugt, für die fragliche Aktiengesellschaft in Liquidation eine Zustimmung zum (vereinfachten) Verfahren des Informationsaustauschs zu geben oder eine Verfügung betreffend die Übermittlung der Informationen anzufechten. Diesbezüglich erwies sich die fragliche Gesellschaft bereits im Liquidationsstadium als nicht mehr handlungsfähig. Insofern war sie schon damals gleich zu behandeln, wie wenn sie bereits bei Einleitung des Verfahrens gelöscht gewesen wäre. Folgerichtig hat die Vorinstanz sie denn auch nicht in das Amtshilfeverfahren einbezogen und ihr keine Schlussverfügung zugestellt (vgl. Urteil des BVGer A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 1.3.5 f.).

**1.2.5.** Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die fragliche schweizerische Aktiengesellschaft bereits im Verlauf des vorinstanzlichen Verfahrens im Handelsregister gelöscht wurde und deshalb bei Beschwerdeeinreichung nicht mehr handlungsfähig, also nicht partei- und prozessfähig ist. Sie konnte demnach ab dem Zeitpunkt der Löschung im Handelsregister – und im Übrigen auch schon zuvor im Liquidationsstadium (vgl. dazu vorangehende E. 1.2.4) – nicht (mehr) Partei im vorinstanzlichen Verfahren sein und es konnte folglich mit Bezug auf sie keine Anordnung ergehen. Dasselbe gilt für das vorliegende Beschwerdeverfahren: Sie kann nicht mehr durch ihre ehemalige Liquidatorin rechtsgültig Beschwerde erheben und es ist auf die Beschwerde nicht einzutreten (vgl. auch vorne E. 1.2).

**1.2.6.** Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigt es sich, auf die mangels Parteistellung gegenstandslos gewordenen akzessorischen prozessualen

Begehren betreffend Sistierung und Akteneinsicht einzugehen. Es bleibt in diesem Zusammenhang lediglich festzuhalten, dass das Sistierungsge- such der Beschwerdeführerin ohnehin aus vorgenannten Gründen abzu- weisen wäre: Mit Eingabe vom 8. August 2017 führt sie diesbezüglich aus, dass die fragliche Aktiengesellschaft wieder im Handelsregister eingetra- gen werden müsse, damit sie erneut als deren Organ handeln könne (vgl. vorne Sachverhalt C.). Nach Art. 164 Abs. 1 der Handelsregisterver- ordnung vom 17. Oktober 2007 (HRegV, SR 221.411) kann eine gelöschte Rechtseinheit aus gewissen Gründen gerichtlich wieder im Handelsregister eingetragen werden, u.a. wenn sie in einem Gerichtsverfahren als Partei teilnimmt (Bst. b). Die rechtliche Existenz einer Gesellschaft hört wie er- wähnt auf, wenn – nach Beendigung der Liquidation – ihre Firma im Han- delsregister gelöscht wird (BGE 132 III 731 E. 3.1 und vorne E. 1.2.3). Zeigt sich in der Folge, dass die Liquidation zum Zeitpunkt der Löschung noch nicht vollständig durchgeführt worden ist, ist es unter Umständen notwen- dig, die Gesellschaft wieder ins Handelsregister einzutragen, damit die für den Abschluss der Liquidation notwendigen Handlungen überhaupt vorge- nommen werden können. Eine inhaltliche Betrachtung dieser Tatbestände macht deutlich, dass die Wiedereintragung gestützt auf Art. 164 HRegV ausschliesslich zum Zweck der Beendigung einer unvollständig durchge- führten Liquidation zu erfolgen hat (DAVID RÜETSCHI in: Handkommentar zur HRegV, 2013, Art. 164 Rz. 1 und Rz. 11). Dafür bestehen – wie vorlie- gend dargelegt (vgl. E. 1.2.4) – keine Anhaltspunkte.

## 2.

Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfah- renskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 800.– fest- zulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). 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).

## 3.

Gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internatio- nalen Amtshilfe in Steuersachen innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Be- schwerde 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 beson- ders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a

und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Vernehmlassung der Vorinstanz vom 15. September 2017 geht an die Beschwerdeführerin.

**2.**

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 800.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Tanja Petrik-Haltiner



**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: