



Abteilung I  
A-1275/2018

## Urteil vom 23. Mai 2019

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

1. X. \_\_\_\_\_, ...,  
2. Y. \_\_\_\_\_ Ltd., ...,  
3. Y. \_\_\_\_\_, ...,  
vertreten durch  
David Hürlimann, Rechtsanwalt,  
und Dr. David Schuler, Rechtsanwalt, ...,  
Beschwerdeführende,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-KR).

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

**A.a** Am 23. Mai 2017 richtete der National Tax Service der Republik Korea (nachfolgend: NTS) ein Amtshilfeersuchen betreffend Y.\_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: Y.\_\_\_\_\_) und X.\_\_\_\_\_ an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Bei beiden war eine Adresse in der Republik Korea angegeben. Der NTS stützte sich dabei auf Art. 25 des Abkommens vom 12. Februar 1980 zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.928.11; nachfolgend: DBA CH-KR).

**A.b** Den Sachverhalt schildert der NTS wie folgt:

**A.b.a** Er führe eine Untersuchung gegen die Y.\_\_\_\_\_ in Bezug auf die Unternehmenssteuer für die Steuerjahre 2012 bis 2015. X.\_\_\_\_\_ habe ungefähr im April 1996 bei der Y.\_\_\_\_\_ als Leiter («director») des Planungs- und Koordinationsbüros zu arbeiten begonnen und sei jetzt CEO dieser Gesellschaft. Er (der NTS) habe basierend auf Daten der [Kanzlei], welche [...] veröffentlicht worden seien ([...]), verifizieren können, dass X.\_\_\_\_\_ seit Februar 1998 als alleiniger Geschäftsführer («director») der A.\_\_\_\_\_ Limited (nachfolgend: A.\_\_\_\_\_) registriert sei. Die A.\_\_\_\_\_ werde von der B.\_\_\_\_\_ Limited in [...] verwaltet. Durch Berichte in den Medien sei bestätigt worden, dass die Gesellschaft Bankguthaben bei der C.\_\_\_\_\_ in [der Schweiz] habe.

**A.b.b** Der NTS stellt fest, dass X.\_\_\_\_\_ die A.\_\_\_\_\_ [Ort] gegründet habe, wo sie sich ausserhalb des Zugriffsbereichs des NTS für die Steuerschätzung befinde, dass X.\_\_\_\_\_ einen Teil der Geschäftsmittel [der Y.\_\_\_\_\_] auf dem Konto der A.\_\_\_\_\_ in der Schweiz gelagert habe und dass weder X.\_\_\_\_\_ noch die Y.\_\_\_\_\_ Einkommen deklariert hätten, das aus der Verwaltung dieser finanziellen Mittel stamme. Zusammengefasst führt der NTS aus, was X.\_\_\_\_\_ gegen diesen Verdacht vorgebracht habe (das Amtshilfeersuchen äussert sich dazu genauer), sei nicht stichhaltig.

**A.b.c** Gestützt auf die folgenden Elemente vermutet der NTS, dass X.\_\_\_\_\_ Geschäftsmittel der Y.\_\_\_\_\_ entnommen und diese im Konto bei der C.\_\_\_\_\_ [in der Schweiz] deponiert habe, welches auf den Namen der A.\_\_\_\_\_ laute. Einkommen, das aus der Verwaltung dieser Mittel stamme, sei nicht deklariert worden:

- X. \_\_\_\_\_ sei seit deren Gründung bis zum Beginn der Untersuchung als Geschäftsführer der A. \_\_\_\_\_ registriert;
- er habe mindestens zweimal Kopien seines Passes der A. \_\_\_\_\_ überlassen;
- als CEO der Y. \_\_\_\_\_ befinde er sich effektiv in einer Position, in der er das Geschäftsvermögen kontrollieren könne;
- er habe [Land], die Schweiz und weitere Länder mehrmals besucht;
- er habe dem NTS keine zufriedenstellende Erklärung betreffend seine Verbindung zur A. \_\_\_\_\_ liefern können.

**A.c** Gefragt wird nach Bankauszügen von Konten, die auf die A. \_\_\_\_\_ und/oder X. \_\_\_\_\_ bei der C. \_\_\_\_\_, [in der Schweiz], lauten. Verlangt werden ausdrücklich Kontoeröffnungsunterlagen und Dokumente, aus denen die wirtschaftlich berechnete Person/en ersichtlich ist/sind.

**A.d** Der NTS bestätigt, das Ersuchen in Übereinstimmung mit den Gesetzen und der Verwaltungspraxis der Republik Korea gestellt zu haben und dass er legitimiert sei, die Informationen gemäss dem gewöhnlichen Gang der Verwaltungspraxis erhalten zu können. Es seien alle Mittel auf koreanischem Staatsgebiet ausgeschöpft worden, um die Informationen zu erhalten, ausser jenen, die mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden seien.

**A.e** Der NTS ersucht darum, die betroffenen Personen nicht im Voraus über das Ersuchen zu informieren, wobei die Gründe aufgelistet werden.

Dieses Gesuch, die betroffenen Personen nicht vorab zu informieren, zog der NTS am 25. September 2017 zurück.

## **B.**

Am 18. Oktober 2017 (korrigiert am 20. Oktober 2017) erliess die Vorinstanz eine Editionsverfügung, mit der sie die C. \_\_\_\_\_ [...] und die D. \_\_\_\_\_ aufforderte, die verlangten Informationen zu edieren. Zudem bat sie darum, X. \_\_\_\_\_, die Y. \_\_\_\_\_ und die A. \_\_\_\_\_ über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

**C.**

Die C.\_\_\_\_\_ edierte die Unterlagen am 26. Oktober 2017. Sie wies darauf hin, dass die betroffenen Personen nicht hätten informiert werden können, weil keine aktuellen Adressen bekannt seien. Die D.\_\_\_\_\_ AG teilte gleichentags mit, bei ihr habe im entsprechenden Zeitraum keine Kundenbeziehung bestanden.

**D.**

Am 8. November 2017 fragte die Vorinstanz den NTS, ob sie die betroffenen Personen direkt in der Republik Korea kontaktieren dürfe. Sie bat um Mitteilung bis zum 28. November 2017. Darauf werde sie eine Notifikation im Bundesblatt vornehmen.

**E.**

Nachdem der NTS nicht auf die Anfrage geantwortet hatte, informierte die Vorinstanz X.\_\_\_\_\_, die Y.\_\_\_\_\_ und die A.\_\_\_\_\_ am [Datum 1] 2017 via Bundesblatt über das laufende Amtshilfeverfahren und setzte ihnen eine Frist von zehn Tagen ab Publikation, um einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen, der legitimiert sei, Zustellungen entgegenzunehmen, bzw. der ESTV eine aktuelle Adresse in der Schweiz mitzuteilen.

**F.**

Am [Datum 2] 2018 erliess die Vorinstanz je eine Schlussverfügung gegenüber X.\_\_\_\_\_, der Y.\_\_\_\_\_ und der A.\_\_\_\_\_, welche sie via Publikation im Bundesblatt am gleichen Datum eröffnete. Im Wesentlichen lauten diese Schlussverfügungen gleich. Die wenigen, hier nicht relevanten Unterschiede sind – abgesehen davon, dass sich die Schlussverfügungen an verschiedene Personen richten – einerseits der Geheimhaltung und andererseits dem Umstand geschuldet, dass die betroffenen Personen nicht im selben Land ansässig sind. Die Vorinstanz kommt darin zum Schluss, betreffend X.\_\_\_\_\_ und die Y.\_\_\_\_\_ Amtshilfe zu leisten.

**G.**

Am [Datum 3] 2018 beantragte der von X.\_\_\_\_\_ und der Y.\_\_\_\_\_ beauftragte Rechtsvertreter Akteneinsicht, welche die Vorinstanz [zwei Tage später] gewährte.

**H.**

Am [1. Quartal] 2018 reichten X. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer 1), die Y. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2) und Z. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer 3; zusammen: Beschwerdeführende [...]) je einzeln beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Schlussverfügungen vom [Datum 2] 2018 (Bst. F) ein. Sie beantragen, die Nichtigkeit der drei Schlussverfügungen festzustellen, eventualiter diese aufzuheben – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zudem seien sämtliche Namen, insbesondere jener des Beschwerdeführers 3 und von E. \_\_\_\_\_ zu anonymisieren, insbesondere in jeglichen Veröffentlichungen des Entscheides. Weiter beantragen sie die Vereinigung der drei einzeln eingereichten Verfahren.

Zur Begründung führen die Beschwerdeführenden aus, sie seien nicht korrekt über das gegen sie laufende Amtshilfeverfahren informiert worden. Weiter enthielten die Bankunterlagen Namen diverser Personen, welche nicht bzw. nicht unter Angabe des Namens vom Amtshilfeersuchen umfasst seien. Zudem machen sie geltend, das Amtshilfeersuchen verletze den Grundsatz von Treu und Glauben.

**I.**

Nachdem die Vorinstanz sich damit einverstanden erklärt hatte, legte die Instruktionsrichterin mit Zwischenverfügung vom 27. März 2018 Deutsch als Verfahrenssprache fest. Zudem vereinigte sie die drei Verfahren.

**J.**

In ihrer Vernehmlassung vom 27. April 2018 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie begründet ihren Antrag damit, ihre Notifikationspflichten beachtet zu haben. Drittpersonen würde zwar Verfahrensstellung eingeräumt, sie würden aber nicht informiert. Eine Verletzung von Treu und Glauben liege nicht vor. Schliesslich seien keine weiteren Schwärzungen vorzunehmen.

**K.**

Die Beschwerdeführenden nahmen am 1. Juni 2018 Stellung, die Vorinstanz ihrerseits am 12. Juni 2018, worauf die Beschwerdeführenden am 26. Juni 2018 antworteten.

**L.**

Mit Verfügung vom 7. März 2019 forderte die Instruktionsrichterin die Beschwerdeführenden auf, die von ihnen als Beweismittel angebotene Dokumentation bezüglich der Liquidation/Löschung der A. \_\_\_\_\_ nachzureichen.

**M.**

Nachdem die entsprechende Frist mehrfach erstreckt worden war, teilten die Beschwerdeführenden am 18. April 2019 mit, dass die C. \_\_\_\_\_ die beantragte Aktenherausgabe (erneut) abgelehnt hatte, wobei eine auf das Datenschutzgesetz gestützte Anfrage noch bei der zuständigen Abteilung hängig sei.

**N.**

Ein weiteres Fristerstreckungsgesuch vom 24. April 2019, welches die Beschwerdeführenden gestellt hatten, weil die C. \_\_\_\_\_ für die Behandlung des Gesuchs des Beschwerdeführers 1 gestützt auf das Datenschutzgesetz mehr Zeit benötige, wies das Bundesverwaltungsgericht am 25. April 2019 ab.

Auf die Vorbringen der Parteien und die Akten wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des NTS zugrunde. Dieses stützt sich auf Art. 25 DBA CH-KR. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-KR (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). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, so auch der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-KR

(Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

**1.3** Die Beschwerdeführenden 1 und 2 erfüllen als Verfügungsadressaten und Personen, über die Amtshilfe verlangt wird, die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Der Beschwerdeführer 3 ist zwar weder Verfügungsadressat noch richtet sich das Amtshilfeersuchen direkt gegen ihn. Sein Name erscheint jedoch in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen, weshalb auch ihm eine Beschwerdeberechtigung einzuräumen ist, [...] (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2-5.3 und 5.5, wobei der dortige Beschwerdeführer zudem ein zivilrechtliches Urteil gegen eine Übermittlung seiner Daten auf anderem Weg erwirkt hatte: E. 5.2.3).

**1.4** Die Beschwerden (in den inzwischen vereinigten Verfahren) wurden zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Damit ist darauf einzutreten.

## **2.**

**2.1** Die ersuchende Behörde stützt ihr Amtshilfeersuchen auf Art. 25 DBA CH-KR. Dieser entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung OECD.

**2.1.1** Gemäss Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-KR tauschen die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch wird dabei durch Art. 1 DBA CH-KR (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

**2.1.2** Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen. Der ersuchte Staat hat nur solche Informationen von der Amtshilfe auszuschliessen, bei denen unwahrscheinlich ist, dass sie für den ersuchenden Staat erheblich

sein können (im Gegensatz zu einigen anderen Doppelbesteuerungsabkommen enthält das zum DBA CH-KR gehörige Protokoll [ebenfalls publiziert unter SR 0.672.928.11] zwar mit Ausnahme des Verbots der «fishing expedition» keine weitere Definition der voraussichtlichen Erheblichkeit; das Gesagte gilt jedoch auch hier, vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 m.H.; vgl. Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 5.3.1). Weil in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates grundsätzlich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat hat also in diesem Sinne nur eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Gemäss dem Bundesgericht bildet der Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» denn auch «eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen» (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1). Keine Rolle für die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit spielt, ob sich die Informationen nach deren Erhebung als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1).

**2.1.3** Art. 25 Abs. 3 DBA CH-KR enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So muss der ersuchte Vertragsstaat weder Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Bst. a), noch Informationen erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (Bst. b). Ebenso wenig muss er Informationen erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe-, oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre Public widerspräche (Bst. c).

**2.1.4** Die genannten Einschränkungen werden wiederum durch die Bestimmung von Art. 25 Abs. 5 DBA CH-KR relativiert. Gemäss dieser ist Art. 25 Abs. 3 DBA CH-KR nämlich in keinem Fall so auszulegen, als erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen

Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen (Satz 1). Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates – sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist – über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen (Satz 2). Dies bedeutet, dass Informationen zu Bankbeziehungen vollumfänglich erhältlich sind (BGE 142 II 161 E. 4.5.2 in Bezug auf den im Wesentlichen gleichlautenden neuen Art. 28 Abs. 5 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [SR 0.672.934.91, DBA CH-FR]).

## **2.2**

**2.2.1** In Zusammenhang mit Art. 25 DBA CH-KR ist sodann Ziff. 2 des zugehörigen Protokolls zu beachten. In ihrer heutigen Form trat sie – wie auch Art. 25 DBA CH-KR – per 25. Juli 2012 in Kraft (AS 2012 4069).

**2.2.2** Ziff. 2 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-KR enthält formelle Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen. Bst. a bestimmt, dass ein Ersuchen erst gestellt werden darf, wenn der ersuchende Staat die üblichen innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft hat. Bst. c schliesst «fishing expeditions» aus und Bst. d hält fest, dass zwar keine Verpflichtung für einen automatischen oder spontanen Informationsaustausch besteht, die Vertragsstaaten aber voneinander erwarten, sich gegenseitig die zur Durchführung des Abkommens nötigen Informationen zu liefern.

**2.2.3** Gemäss Ziff. 2 Bst. e des Protokolls zum DBA CH-KR besteht Einvernehmen darüber, dass im Falle des Austauschs von Informationen die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben, bevor die Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden. Einig sind sich die Vertragsparteien auch darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern.

**2.3** Im innerstaatlichen Recht richtet sich das Verfahren nach dem StAhiG (E. 1.1). Das StAhiG regelt den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und anderen internationalen Abkommen, die einen Informationsaustausch in Steuersachen vorsehen. Abweichende Bestimmungen des jeweiligen Abkommens sind vorbehalten (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Es regelt den verfahrensrechtlichen Vollzug, um den Konventionsbestimmungen zur Durchsetzung zu verhelfen. Seine materiellen Definitionen sind nur von Interesse, soweit sie die Bestimmungen gemäss den anwendbaren internationalen Abkommen erläutern (BGE 143 II 224 E. 6.1, 143 II 136 E. 4.1-4.4). Insbesondere in Bezug auf Art. 7 Bst. c StAhiG hat das Bundesgericht festgehalten, der Gesetzgeber habe sich mit der entsprechenden Formulierung nicht seinen internationalen Verpflichtungen entziehen wollen (BGE 143 II 224 E. 6.2). Diese Aussage lässt sich auf sämtliche Bestimmungen des StAhiG übertragen.

### **3.**

**3.1** Vorliegend ist vorab festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen die formellen Anforderungen gemäss Ziff. 2 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-KR (die in E. 2.2.2 nicht näher dargestellt wurden) erfüllt. Etwas anderes bringen auch die Beschwerdeführenden nicht vor. Weiter bestätigt der NTS, alle üblichen innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben, um die Informationen zu erhalten. Dass eine «fishing expedition» vorliegen könnte, wird weder geltend gemacht noch ergeben sich dafür Anhaltspunkte. Auch die automatische oder spontane Übermittlung von Informationen sieht die Vorinstanz nicht vor. Die Bst. a-d von Ziff. 2 des Protokolls zum DBA CH-KR (E. 2.2.2) stehen damit einem Austausch von Informationen nicht entgegen. Auch bestätigt der NTS, das Ersuchen in Übereinstimmung mit den Gesetzen und der Verwaltungspraxis der Republik Korea gestellt zu haben und dass er die Informationen gemäss dem gewöhnlichen Gang der Verwaltungspraxis erhalten könnte.

**3.2** Die Beschwerdeführenden machen geltend, sie seien nicht korrekt bzw. überhaupt nicht über das Amtshilfeverfahren informiert worden. Daher sei auch ihr Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt worden (dazu E. 4). In materieller Hinsicht bringen sie vor, das Amtshilfeersuchen des NTS beruhe auf unrechtmässig erlangten Daten; zumindest könne dies nicht ausgeschlossen werden (E. 5). Werde Amtshilfe gewährt, seien Informationen zu verschiedenen Drittpersonen zu schwärzen (E. 6). Schliesslich beantragen sie, insbesondere die Namen bei einer Publikation des vorliegenden Urteils zu schwärzen (E. 7.4).

#### 4.

4.1 Als erstes wird auf das Vorbringen der Beschwerdeführenden eingegangen, sie seien nicht korrekt über das gegen sie laufende Amtshilfverfahren informiert worden; sie hätten daher nicht am vorinstanzlichen Verfahren teilnehmen können, womit ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt sei. Dazu werden zunächst die Parteistandpunkte dargelegt.

4.1.1 Die Beschwerdeführenden machen geltend, die Vorinstanz habe die C. \_\_\_\_\_ gebeten, die Beschwerdeführenden 1 und 2 sowie die A. \_\_\_\_\_ umgehend zu informieren und die beigelegten Zustimmungserklärungen weiterzuleiten, falls im relevanten Zeitraum eine Bankkundenbeziehung bestanden habe. Die C. \_\_\_\_\_ habe der Vorinstanz mitgeteilt, dass sie die Weiterleitung nicht vornehmen können, da keine aktuellen Adressen vorhanden seien. Dies sei offensichtlich nicht korrekt, habe doch die Vorinstanz die aktuellen Adressen in der Editionsverfügung mitgeteilt. Zudem befänden sich diese teilweise in den Bankunterlagen. Anschliessend habe die Vorinstanz beim NTS angefragt, ob einer direkten Information zugestimmt werde, wobei diesem eine Frist angesetzt worden sei, nach deren Ablauf eine Publikation im Bundesblatt in Aussicht gestellt worden sei. Die Publikation betreffend die Beschwerdeführenden 1 und 2 sowie die A. \_\_\_\_\_ sei am [Datum 1] 2017 im Bundesblatt erfolgt, wobei die Beschwerdeführenden davon keine Kenntnis erhalten hätten. Dagegen sei der NTS orientiert worden. Am [Datum 2] 2018 seien die Schlussverfügungen gegen die Beschwerdeführenden 1 und 2 sowie die A. \_\_\_\_\_ im Bundesblatt publiziert worden, worüber die Beschwerdeführenden nur zufällig durch einen ihnen nicht bekannten schweizerischen Anwalt informiert worden seien. Die A. \_\_\_\_\_ habe zu diesem Zeitpunkt nicht mehr bestanden.

Der Beschwerdeführer 3 sei gar nicht informiert worden, obwohl sein Name in einigen der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheine und auch eine Kopie seines Passes enthalten sei. Er sei von der nunmehr beauftragten Anwaltskanzlei informiert worden, nachdem diese bei der Durchsicht der Unterlagen festgestellt habe, dass sein Name darin erscheine. Er stehe jedoch in direktem Zusammenhang mit dem Steuerzweck, zu welchem der NTS Informationen suche; so werde explizit nach wirtschaftlich berechtigten Personen gefragt. Daher wäre der Beschwerdeführer 3 ebenfalls zu informieren gewesen.

**4.1.2** Die Vorinstanz erklärt dagegen, indem sie das vorgefertigte Informationsschreiben dem Empfänger der Editionsverfügung beilege und diesen auffordere, das Informationsschreiben weiterzuleiten, erfülle sie bereits ihre gesetzliche Notifikationspflicht gemäss Art. 14 Abs. 3 StAhiG. In der Regel würden insbesondere Banken aktuellere Adressen ihrer eigenen Klienten kennen. Sobald die Kontobeziehung saldiert worden sei, leiteten die Banken keine Informationsschreiben mehr weiter. Der Satz der Bank, es seien keine aktuellen Adressen bekannt, entspreche der Standardformulierung bei saldierten Konten. Daher habe sie (die Vorinstanz), die Kontaktaufnahme über die Bank zu Recht verworfen, könne die Bank doch nicht verpflichtet werden, mit ehemaligen Klienten Kontakt aufzunehmen. Im Hinblick auf eine zügige Verfahrenserledigung sei sie (die Vorinstanz) dann gemäss Art. 14 Abs. 4 StAhiG zur nächsten Stufe der Kaskadenordnung fortgeschritten. Dieser Ablauf entspreche den gesetzlichen Vorgaben und verletze den Anspruch der Beschwerdeführenden auf rechtliches Gehör nicht.

Eine Publikation im Bundesblatt diene dazu, Personen die grundlegenden Verfahrensrechte zu gewähren, wenn der ersuchende Staat der direkten Notifikation nicht zustimme. Die Person werde rechtlich so gestellt, als habe sie die Mitteilung erhalten. Die Zusammenarbeit mit der koreanischen Behörde funktioniere gut. So beantworte diese sogar automatisch generierte E-Mails mit Status Updates. Aufgrund dieses Umstands und der unbenutzt abgelaufenen Frist von 20 Tagen zur Beantwortung des E-Mails, habe sie (die Vorinstanz) sodann zur nächsten Stufe der Kaskadenordnung – der Publikation im Bundesblatt – schreiten dürfen.

Die Möglichkeiten, eine betroffene Person entweder über die ersuchende Behörde oder mittels Publikation im Bundesblatt zu informieren, bestünden alternativ, was durch die Formulierung «oder» im Gesetz ausgedrückt werde. Sie (die Vorinstanz) habe von ihrem Wahlrecht Gebrauch gemacht.

**4.1.3** Die Beschwerdeführenden wiederum halten fest, es seien nicht alle Konten saldiert worden bzw. es bestünden bei einigen Konten keine entsprechenden Bemerkungen der C.\_\_\_\_\_, die diesen Schluss nahe legen würden. Dass die Zusammenarbeit mit der koreanischen Behörde gut funktioniere, sei bereits durch den unübersichtlichen E-Mail-Verkehr widerlegt. Zudem wäre nach dieser Logik eine kurze Antwort des NTS zu erwarten gewesen. Ein «Nachhaken» der Vorinstanz beim NTS wäre daher zwingend erforderlich gewesen. Durch das gleichzeitige Angebot, die Notifikation via Bundesblatt vorzunehmen, habe die Vorinstanz den zweiten

Schritt, nämlich die direkte Information der betroffenen Personen, faktisch verunmöglicht. Die Vorinstanz habe den dritten möglichen Schritt, die Notifikation über die ersuchende Behörde, gar nicht versucht.

Nach den wirtschaftlich berechtigten Personen werde im Amtshilfeersuchen ausdrücklich gefragt. Diese seien daher betroffen. Der Beschwerdeführer 3 sei somit klarerweise beschwerdelegitimiert, was die Vorinstanz auch nicht bestreite. Dass er nicht informiert werden müsse, widerspreche dann aber der klaren gesetzlichen Regelung. Nach Art. 14 Abs. 1 und 2 StAhiG habe die Vorinstanz die gesetzliche Pflicht, sowohl die betroffene als auch weitere Personen, von deren Beschwerdeberechtigung sie ausgehe, zu informieren und ihnen gegenüber eine Schlussverfügung zu erlassen. Dass sie dies nicht getan habe, stelle eine krasse Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

Es bestehe kein Wahlrecht zwischen der Information über die ersuchende Behörde und jener mittels Publikation im Bundesblatt.

## **4.2**

**4.2.1** Verfahrensmängel, die in Gehörsverletzungen liegen, führen in der Regel zur Anfechtbarkeit des fehlerhaften Entscheids (BGE 129 I 361 E. 2.1). Nur wenn es sich um einen besonders schwer wiegenden Verstoss gegen grundlegende Parteirechte handelt, haben solche Gehörsverletzungen die Nichtigkeit zur Folge. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Betroffene von einer Entscheidung mangels Eröffnung gar nichts weiss bzw. wenn er gar keine Gelegenheit erhalten hat, an einem gegen ihn laufenden Verfahren teilzunehmen (BGE 137 I 273 E. 3.1, 136 III 571 E. 6.2, 129 I 361 E. 2.1, 122 I 97 E. 3a/aa; Urteil des BVerfG A-3764/2015 vom 15. September 2015 E. 2.2 f.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1078 und 1111 ff.). Ebenfalls liegt Nichtigkeit vor, wenn sich eine Verfügung an eine nicht mehr bestehende (Aktien-)Gesellschaft richtet (BVGE 2013/38 E. 4.4).

Art. 38 VwVG hält fest, dass den Parteien aus einer mangelhaften Eröffnung einer Verfügung kein Nachteil erwachsen darf. Rechtsprechungsgemäss kann sodann eine nicht besonders schwer wiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die – wie in Amtshilfeverfahren das Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 49 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) – sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 126 V 130 E. 2b; vgl.

dazu auch Urteil des BVGer A-6578/2014 und A-6403/2014 vom 28. Oktober 2015 E. 3).

**4.2.2** Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) haben die Parteien Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 140 I 99 E. 3.4, 135 II 286 E. 5.1). Voraussetzung des Äusserungsrechts sind genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter Weise über die entscheidungswesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 141 I 60 E. 3.3, 140 I 99 E. 3.4). Wie weit dieses Recht geht, lässt sich nicht generell, sondern nur unter Würdigung der konkreten Umstände beurteilen (BGE 135 I 279 E. 2.3, 111 Ia 273 E. 2b). Entscheidend ist, ob dem Betroffenen ermöglicht wurde, seinen Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (BGE 144 I 11 E. 5.3, Urteil des BGer 2C\_807/2015 vom 18. Oktober 2016 E. 2.2.1).

Auch das StAhiG enthält Regeln, welche aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitet sind (Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 2.2). So sieht Art. 14 Abs. 1 StAhiG vor, dass die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiert (sofern nicht ausnahmsweise von einer vorgängigen Information gemäss Art. 21a Abs. 1 StAhiG abzusehen ist).

Des Weiteren gewährt Art. 5 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 29 VwVG den Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör (Urteil des BVGer A-5687/2017 vom 17. August 2018 E. 3.1.1).

**4.2.3** Das Recht auf Information über das Verfahren bedingt, dass die Behörde mit den Parteien kommuniziert, was auch die Zustellung von Mitteilungen umfasst. Das StAhiG enthält unter anderem Verfahrensbestimmungen zur Kommunikation der Steuerbehörde mit den Parteien, insbesondere betreffend die Zustellung von verfahrensleitenden Verfügungen. Dazu zählt

die Regelung, wonach – wenn eine betroffene und damit zur Beschwerde berechnigte Person im Ausland ansässig ist – die ESTV die Informationsinhaberin oder den Informationsinhaber ersucht, diese Person aufzufordern, in der Schweiz eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen (vgl. Art. 14 Abs. 3 StAhiG). Sie kann die im Ausland ansässige beschwerdeberechtigte Person auch direkt informieren, wenn es zulässig ist, Schriftstücke im betreffenden Staat durch die Post zuzustellen (Art. 14 Abs. 4 Bst. a StAhiG) oder die ersuchende Behörde diesem Vorgehen im Einzelfall ausdrücklich zustimmt (Art. 14 Abs. 4 Bst. b StAhiG). Kann eine beschwerdeberechtigte Person nicht erreicht werden, so informiert die ESTV sie auf dem Weg der ersuchenden Behörde oder durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Ersuchen. Die amtliche Publikation im Bundesblatt hat subsidiären Charakter (genanntes Urteil des BVGer A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2). Die ESTV fordert die beschwerdeberechtigte Person auf, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person zu bezeichnen. Sie setzt hierfür eine Frist von zehn Tagen (Art. 14 Abs. 5 StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung).

Das VwVG enthält mit Art. 36 ebenfalls eine ausdrückliche Regelung betreffend Zustellungsempfänger und amtliche Publikation. Auch in diesem Falle ist eine Kaskade vorgesehen und hat die amtliche Publikation subsidiären Charakter (Urteile des BVGer A-5687/2017 vom 17. August 2018 E. 3.1.3, A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2).

**4.2.4** Nach konstanter Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts greift bei der Veröffentlichung im Bundesblatt – sofern diese rechtmässig erfolgt – die Fiktion, die von der Mitteilung betroffenen Personen hätten Kenntnis von der Mitteilung erhalten (Urteile des BVGer A-5687/2017 vom 17. August 2018 E. 3.1.3, A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2, ausführlich A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 2.2 f., insb. E. 2.2.2.2).

**4.2.5** Was die erste Möglichkeit, nämlich die Information über den Informationsinhaber anbelangt, zeigt sich bereits im Wortlaut, wonach die Vorinstanz den Informationsinhaber «ersucht» (französisch: «invite», italienisch: «chiede»), dass der Vorinstanz keine Zwangsmassnahmen zur Verfügung stehen – solche sieht das Gesetz auch nicht vor – und sie daher auf die freiwillige Kooperation des Informationsinhabers angewiesen ist. Ob der Informationsinhaber allenfalls vertraglich oder aus einem anderen Rechtsgrund, der dem Verhältnis zwischen Informationsinhaber und betroffener Person entspringt, verpflichtet wäre, Letztere zu informieren, ist

im vorliegenden Zusammenhang weder von der Vorinstanz noch vom Bundesverwaltungsgericht zu entscheiden (vgl. Urteil des BVGer A-688/2015 vom 22. Februar 2016 S. 5 der im Internet veröffentlichten pdf-Version).

**4.2.6** Die zweite Möglichkeit, nämlich die direkte Information der Person im Ausland, ist hier nicht weiter zu prüfen, weil entsprechende Bestimmungen nicht bestehen.

**4.2.7** Die dritte und vierte Möglichkeit sehen die Mitwirkung oder zumindest Zustimmung der ersuchenden Behörde vor. Die Republik Korea und die Schweiz sind zwar übereingekommen, dass die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben, bevor Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden. Sie sind sich auch darüber einig, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren (E. 2.2.3). Nirgendwo hat sich aber die Republik Korea verpflichtet, die Schweiz bei der Durchführung ihres innerstaatlichen Verfahrens zu unterstützen. Es mag im Interesse des ersuchenden Staates sein, entsprechende Hilfeleistungen zu erbringen, wie der vorliegende Fall exemplarisch zeigt (so ist zumindest denkbar, dass das Verfahren zügiger hätte durchgeführt werden können und nicht Fristen unter anderem bei der Publikation im Bundesblatt abzuwarten gewesen wären). Verpflichtet ist der NTS aber nicht.

**4.2.8** Das Bundesgericht hat entschieden, dass sich die Frage, ob Informationen zu Drittpersonen (vgl. Art. 4 Abs. 3 StAhiG) dem ersuchenden Staat zu übermitteln sind nach deren voraussichtlicher Erheblichkeit richtet. Erscheint ein Zusammenhang mit der in Frage stehenden Steuerangelegenheit als zumindest wahrscheinlich – wie dies beispielsweise bei wirtschaftlich berechtigten Personen der Fall ist –, werden die Informationen übermittelt (BGE 141 II 436 insb. E. 4.6). Nicht geäussert hat es sich hingegen zur Frage, inwiefern solche Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren sind. Es ist hingegen verschiedentlich nicht auf Anträge beschwerdeführender Personen eingetreten, die geltend machten, sämtliche in den zu übermittelten Unterlagen stehenden Personen seien über das Amtshilfeverfahren zu informieren (BGE 139 II 404 E. 11.1). Später hat es diese Rechtsprechung präzisiert, indem es festhielt, ein (ehemaliger) Bankangestellter, der in den Unterlagen erscheine, sei zur Beschwerde legitimiert (BGE 143 II 506 E. 5.3.4).

**4.2.9** Das Bundesverwaltungsgericht hat seinerseits entschieden, dass der Fall, in dem eine Person nicht über das Amtshilfeverfahren informiert wurde, bei der es sich nicht um die betroffene Person im engeren Sinn handelt, sich von jenem Fall unterscheidet, in dem die direkt betroffene Person, also jene, gegen die sich das Amtshilfeersuchen richtet, nicht informiert wurde. Auch wiege eine allfällige Gehörsverletzung nicht so schwer, dass die Schlussverfügung nichtig wäre. Im Gegenteil erscheine die allfällige Gehörsverletzung nicht als besonders schwerwiegend, weil diese Person die Schlussverfügung innert der Beschwerdefrist angefochten habe und weder geltend gemacht noch aktenkundig sei, dass ihr durch das fragliche Vorgehen der Vorinstanz ein Nachteil erwachsen sei. Vor diesem Hintergrund könne vorliegend eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs dieser Person durch die Vorinstanz als im Laufe des Beschwerdeverfahrens geheilt gelten (Urteil des BVerG A-6314/2015 vom 25. Februar 2016 E. 4.1).

**4.2.10** Damit unterscheidet insbesondere das Bundesverwaltungsgericht in Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren zwischen den formell (und in der Regel gleichzeitig auch materiell) betroffenen Personen, also jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind. Während die fehlende Information ersterer insbesondere dann zur Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung führt, wenn diese gar nicht vom Amtshilfeverfahren Kenntnis erlangten, wird in Bezug auf Letztere keine Nichtigkeit angenommen und kann eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs unter Umständen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geheilt werden.

**4.3** Die Beschwerdeführenden stützen sich betreffend Reihenfolge, in der versucht werden muss, die betroffenen Personen zu informieren, neben dem StAhiG, auf die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4453/2015 vom 14. August 2017 E. 3.2 und A-8269/2015 vom 29. August 2016 E. 6. Zunächst ist festzuhalten, dass in beiden Fällen die direkt betroffenen Personen, also jene, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat abgeklärt werden sollte, nicht (korrekt) informiert wurden und auch nicht am Verfahren teilnehmen konnten. Daher entschied das Bundesverwaltungsgericht auf Nichtigkeit der Schlussverfügung und wies das Verfahren an die Vorinstanz zurück (vgl. Urteil des BVerG A-5859/2017 vom 29. Juni 2018 E. 4.3). Im vorliegenden Verfahren haben die direkt betroffenen Personen, nämlich der Beschwerdeführer 1 und die Beschwerdeführerin 2 zumindest von der

Schlussverfügung Kenntnis gehabt und diese angefochten. Auch der Beschwerdeführer 3 hat die vorliegende Beschwerde rechtzeitig erhoben. Zum diesbezüglichen Schutz der Parteien ist daher die Annahme einer Nichtigkeit, auf die nur ausnahmsweise erkannt werden soll, nicht notwendig.

Damit sind die Schlussverfügungen der Vorinstanz vom 20. Januar 2018 gegen die Beschwerdeführenden 1 und 2 nicht nichtig, sondern anfechtbar. Es ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführenden mit ihren Vorbringen durchdringen.

**4.4** Zunächst ist darauf einzugehen, ob die Beschwerdeführenden 1 und 2 rechtsgenügend über das gegen sie laufende Amtshilfeverfahren informiert wurden und wie es sich mit der Gewährung des rechtlichen Gehörs verhält. Im Anschluss werden diese Themen in Bezug auf den Beschwerdeführer 3 behandelt (E. 4.5).

**4.4.1** Die Vorinstanz ist – wie gesehen (E. 4.2.5) – auf eine freiwillige Kooperation des Informationsinhabers angewiesen, damit die betroffenen Personen auf diesem Weg über das laufende Verfahren informiert werden können. Das spricht zwar nicht dagegen, dass sie bei einem Informationsinhaber, der sich ausserstande sieht, die betroffenen Personen zu informieren, nach den Gründen dafür fragt. Sie kann aber nicht gehalten werden, die Begründung des Informationsinhabers in allen Details zu hinterfragen. Zu beachten ist nämlich, dass Amtshilfeverfahren zügig durchzuführen sind (s.a. Art. 4 Abs. 2 StAhiG). Dies rechtfertigt zwar keine grundsätzlichen Verstösse gegen Verfahrensrechte, führt aber dazu, dass es des Öfteren bei einer summarischen Prüfung von Umständen bleiben muss.

Zwar bringen die Beschwerdeführenden zu Recht vor, im konkreten Fall habe die Vorinstanz über ihre aktuelle Adressen verfügt. Es kann indessen aufgrund des nachfolgend Ausgeführten hier offenbleiben, ob dies tatsächlich dazu geführt hätte, dass die Vorinstanz die Begründung der C. \_\_\_\_\_ hätte in Zweifel ziehen müssen.

Die Vorinstanz führt nämlich aus, bei der Begründung der C. \_\_\_\_\_, warum eine Information der betroffenen Personen nicht möglich gewesen wäre, handle es sich um eine Standardformulierung, die gewählt werde, wenn keine Kundenbeziehung mehr bestehe. Tatsächlich dürfte es sich in solchen Fällen rechtfertigen, nicht von einem Informationsinhaber zu er-

warten, mit ehemaligen Kunden (oder weiteren Personen) Kontakt aufzunehmen. Ist eine Bank Informationsinhaberin, hat sie überdies auch gegenüber ehemaligen Kunden das Bankgeheimnis zu wahren, was einer Zustellung von Schreiben an ehemalige Kunden, zumal an möglicherweise veraltete oder falsche Adressen oder, wenn zuvor eine banklagernden Zustellung vereinbart wurde, entgegenstehen kann. Zwar machen die Beschwerdeführenden geltend, aus den von der C.\_\_\_\_\_ edierten Unterlagen ergebe sich nicht, dass alle Konten geschlossen worden seien. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass sich in den Unterlagen nur Informationen betreffend die Jahre bis und mit 2015 befinden, da nur diese von der C.\_\_\_\_\_ zu edieren waren. Die Editionsverfügung wurde hingegen im Oktober 2017, also fast zwei Jahre später erlassen. Es ist gut möglich, dass die Kundenbeziehungen in dieser Zeit aufgelöst wurden. So bringen die Beschwerdeführenden beispielsweise selber vor, die A.\_\_\_\_\_ sei inzwischen liquidiert worden. [...] Die Vorinstanz hat keine Handhabe, diesbezüglich weitere Informationen von der C.\_\_\_\_\_ zu verlangen, darf sie doch im Rahmen eines Verfahrens der internationalen Amtshilfe nur die Edition von Informationen verlangen, die (soweit ersichtlich) von diesem Ersuchen umfasst sind.

Insgesamt hat die Vorinstanz damit kein Recht verletzt, indem sie davon ausging, die betroffenen Personen könnten nicht über die C.\_\_\_\_\_ informiert werden.

**4.4.2** Wie bereits erwähnt (E. 4.2.6), entfällt vorliegend die zweite Möglichkeit der Information der betroffenen Personen.

**4.4.3** Von der dritten Möglichkeit hat die Vorinstanz insofern Gebrauch gemacht, als sie den NTS gefragt hat, ob sie die betroffenen Personen in der Republik Korea direkt kontaktieren dürfe. Allerdings blieb der NTS die Antwort schuldig. Die Beschwerdeführenden sind der Ansicht, die Vorinstanz habe daraufhin nochmals nachfragen müssen. Es sei davon auszugehen, dass der NTS das E-Mail mit der Frage nicht erhalten habe, zumal die Vorinstanz behaupte, die Zusammenarbeit mit dem NTS funktioniere gut.

Wie ausgeführt (E. 2.2.3) hat die Republik Korea akzeptiert, dass die Schweiz, bevor sie Amtshilfe in Steuersachen leistet, ein innerstaatliches Verfahren durchführt. Nicht verpflichtet hat sich die Republik Korea hingegen, die Schweiz bei diesem Verfahren zu unterstützen. Sie ist daher nicht gehalten, den direkten Kontakt der Vorinstanz mit betroffenen Personen auf ihrem Staatsgebiet zuzulassen. Deswegen gar von einem Rückzug des

Amtshilfeersuchens auszugehen, wenn die entsprechende Zustimmung nicht erteilt wird, wie dies in der Literatur teilweise angeregt wird (DIANA OSWALD, Verfahrensrechtliche Aspekte der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, 2015, S. 386, Rz. 837), wäre unzulässig. Auch kann von der Vorinstanz nicht verlangt werden, dass sie jedes Mal, wenn sie innert Frist keine Antwort erhält, bei der ersuchenden Behörde nachfragt. Immerhin hatte die Vorinstanz dem NTS eine Frist von 20 Tagen für eine Antwort gesetzt. Dieser Zeitrahmen erscheint angemessen, damit der NTS sich melden konnte. Überdies erscheint die Ansetzung einer Frist geeignet, das Verfahren zügig durchzuführen. Nach Ablauf der Frist durfte die Vorinstanz davon ausgehen, dass der NTS sich nicht mehr melden würde. Ob dabei der Hinweis an den NTS, nach Ablauf der Frist erfolge eine Publikation im Bundesblatt, hilfreich war, kann offenbleiben. Es gibt zumindest keine Vorschrift, die der Vorinstanz einen entsprechenden Hinweis verbieten würde, wenn auch den Beschwerdeführenden zuzustimmen ist, dass dies der Motivation des NTS, einer direkten Kontaktaufnahme mit den betroffenen Personen zuzustimmen, nicht förderlich gewesen sein dürfte. Der Hinweis auf eine mögliche Publikation im Bundesblatt dürfte eher als Angebot denn als Androhung empfunden worden sein. Allerdings ist diese Möglichkeit der Information in öffentlich zugänglichen Dokumenten, nämlich Gesetzestexten und Gerichtsurteilen, ohnehin nachzulesen.

Ob – wie die Vorinstanz ausführt – die Zusammenarbeit tatsächlich immer gut funktioniert – immerhin musste sie in Bezug auf die Geheimhaltung des Verfahrens (Sachverhalt Bst. A.e) mehrmals beim NTS nachfragen –, kann offenbleiben.

Insgesamt betrachtet hat die Vorinstanz damit rechtsgenügend versucht, die Zustimmung zur direkten Kontaktierung der betroffenen Personen zu erhalten.

**4.4.4** Damit stellt sich die Frage, ob die Vorinstanz eine Information über die ersuchende Behörde ins Auge zu fassen hatte, bevor sie die betroffenen Personen via Bundesblatt informierte. Festzuhalten ist zunächst, dass das Bundesverwaltungsgericht in ständiger Rechtsprechung festgestellt hat, dass die Publikation im Bundesblatt subsidiär zu sämtlichen anderen Möglichkeiten der Information ist (E. 4.2.3). Der Vorinstanz kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie mit Hinweis auf den Wortlaut von Art. 14 Abs. 5 StAhiG ausführt, die Information über die ersuchende Behörde und die Publikation im Bundesblatt seien gleichwertig.

Vorliegend durfte die Vorinstanz jedoch davon ausgehen, dass der NTS, der schon der direkten Information der betroffenen Personen durch die Vorinstanz nicht zugestimmt hatte, auch nicht bereit wäre, diese selbst über das Amtshilfeverfahren zu informieren; dies gilt vorliegend insbesondere vor dem Hintergrund, dass der NTS lange der Auffassung war, die betroffenen Personen seien überhaupt nicht vorab zu informieren (Sachverhalt Bst. A.e).

Damit konnte die Vorinstanz direkt zu einer Information durch Publikation im Bundesblatt schreiten. Anzumerken ist jedoch, dass es der Vorinstanz wohl möglich gewesen wäre, in derselben Nachricht den NTS nicht nur nach einer direkten Information, sondern auch nach der Möglichkeit der Information durch den NTS zu fragen.

**4.4.5** Insgesamt hat die Vorinstanz dadurch, dass sie die Beschwerdeführenden 1 und 2 mittels Publikation im Bundesblatt über das laufende Amtshilfeverfahren informierte, im vorliegenden Fall kein Recht verletzt. Aufgrund der zuvor genannten Fiktion (E. 4.2.4) sind die Beschwerdeführenden rechtlich daher so gestellt, als wären sie über das gegen sie laufende Amtshilfeverfahren informiert gewesen. Ob sie die Publikation im Bundesblatt tatsächlich wahrgenommen haben oder nicht, ist unerheblich.

**4.4.6** Mittels Publikation im Bundesblatt wurden die Beschwerdeführenden 1 und 2 aufgefordert, innert zehn Tagen entweder einen Vertreter in der Schweiz zu bezeichnen, der legitimiert sei, Zustellungen entgegenzunehmen, oder der ESTV eine aktuelle Adresse in der Schweiz mitzuteilen (Sachverhalt Bst. E). Innert Frist liessen sie sich nicht vernehmen. Da sie der Vorinstanz keine Zustellungsadresse in der Schweiz angaben, konnte diese ihnen auch keine Akten zur Einsicht zustellen. Weil zudem die Publikation rechtmässig erfolgte und die Beschwerdeführenden damit rechtlich so gestellt werden, als seien sie über das laufende Verfahren informiert worden (E. 4.4.5), müssen es sich die Beschwerdeführenden rechtlich gesehen anrechnen lassen, dass sie dieser Aufforderung der Vorinstanz nicht nachkamen und zudem im Laufe des Verfahrens nicht um Akteneinsicht ersuchten. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt damit nicht vor. Zudem wurden sie (wiederum mittels Publikation im Bundesblatt) über den Erlass der Schlussverfügung informiert und die Vorinstanz gewährte ihnen auf ihr schliesslich doch noch gestelltes Gesuch hin Einsicht in die Akten.

Damit wurde das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden 1 und 2 nicht verletzt.

**4.5** Es bleibt ist zu prüfen, wie es sich mit der Information des Beschwerdeführers 3 und der Gewährung des rechtlichen Gehörs verhält. Er wurde über das vor der Vorinstanz laufende Amtshilfeverfahren gar nicht informiert.

**4.5.1** [... Der Beschwerdeführer 3] ist aber nicht jene Person, gegen die sich das Amtshilfeersuchen richtet. Seine Steuerpflicht soll mittels des vorliegenden Amtshilfeersuchens nicht abgeklärt werden. Anders verhielt es sich im von den Beschwerdeführenden genannten in BGE 139 II 404 publizierten Urteil des Bundesgerichts. Dort sollte gerade die Steuerpflicht der wirtschaftlich berechtigten Person abgeklärt werden. Hier jedoch geht es um die Steuerpflicht der Beschwerdeführenden 1 und 2. Die zuvor in E. 4.2.8 ff. genannte Rechtsprechung gilt daher auch für den Beschwerdeführer 3. Es wird nicht geltend gemacht, ihm seien bisher aus einer allfälligen Gehörsverletzung Nachteile entstanden. Auch hat er die Schlussverfügung, von der er offensichtlich Kenntnis erhalten hat, rechtzeitig angefochten. Eine allfällige Gehörsverletzung gilt daher im vorliegenden Beschwerdeverfahren als geheilt, zumal dem Bundesverwaltungsgericht volle Kognition sowohl in Bezug auf Sachverhalts- als auch Rechtsfragen zukommt (E. 4.2.1 a.E.).

**4.5.2** Was die Beschwerdeführenden dagegen vorbringen, verfängt nicht:

**4.5.2.1** Sie beziehen sich auf die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-6431/2012 und A-6436/2012 vom 16. April 2013 sowie A-6432/2012 vom 28. März 2013. Diesen lag jedoch ein anderer Sachverhalt zugrunde: Die Vorinstanz hatte dort nämlich die vom Rechtsvertreter der beschwerdeführenden Partei vorgelegte Vollmacht nicht akzeptiert, weil sie davon ausging, diese Vollmacht sei abgelaufen. Dem Rechtsvertreter und damit der beschwerdeführenden Partei wurde die Akteneinsicht verweigert, obwohl rechtsgültig darum ersucht worden war. Auch bestand ein Zustellungsdomizil in der Schweiz, nämlich beim genannten Rechtsvertreter. Im vorliegenden Verfahren jedoch ersuchten die Beschwerdeführenden 1 und 2 weder um Akteneinsicht noch hätte ihnen eine solche im Verfahren vor der Vorinstanz mangels Nennung einer Zustellungsadresse in der Schweiz, gewährt werden können (vgl. E. 4.4.6).

**4.5.2.2** Soweit sich die Beschwerdeführenden auf Urteile des Bundesverwaltungsgerichts aus dem Jahr 2010 beziehen, war dort ebenfalls jeweils – anders als hier – jene Person gar nicht über das laufende Amtshilfeverfahren informiert worden, deren Steuerpflicht abgeklärt werden sollte.

**4.6** Insgesamt ist damit festzuhalten, dass die Vorinstanz in Bezug auf die Information der Beschwerdeführenden 1, 2 und 3 kein Recht verletzt hat. Auch eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor (Beschwerdeführende 1 und 2) bzw. gilt eine solche, so sie denn vorliegt, als im vorliegenden Verfahren geheilt (Beschwerdeführer 3).

**4.7** In Bezug auf die A. \_\_\_\_\_ ist schliesslich festzuhalten, dass eine Verfügung, die sich gegen eine nicht mehr existierende juristische Person richtet, nichtig ist, zumindest sofern kein Grund für eine Wiedereintragung im Handelsregister besteht (E. 4.2.1; BVGE 2017 III/1 E. 1.2.6). Letzteres ist – zumal es sich nicht um eine juristische Person schweizerischen Rechts handelt – vorliegend nicht der Fall. Ob die A. \_\_\_\_\_ tatsächlich liquidiert bzw. gelöscht wurde, liess sich innert nützlicher Frist nicht erstellen. Zwar gilt im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht die Untersuchungsmaxime, wonach die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen muss (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 988, 990; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/ LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.52). Deshalb hat das Gericht den von den Beschwerdeführenden anbotenen Beweis der Liquidation/Löschung der A. \_\_\_\_\_ abnehmen wollen (Sachverhalt Bst. L und M). Insbesondere in Amtshilfeverfahren ist aber zu beachten, dass diese zügig durchzuführen sind (Art. 4 Abs. 2 StAhiG). Diese beiden Grundsätze (Untersuchungsmaxime und zügige Verfahrensführung) sind hier gegeneinander abzuwägen.

Vorliegend ist Amtshilfe in Bezug auf die Beschwerdeführenden 1 und 2 zu leisten. Daher sind Unterlagen, die die A. \_\_\_\_\_ betreffen, unabhängig davon zu übermitteln, ob die A. \_\_\_\_\_ noch besteht, soweit diese Unterlagen für die Besteuerung der Beschwerdeführenden 1 und 2 voraussichtlich erheblich sind und auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. BVGE 2017 III/1 E. 1.2.4 f.; Urteil des BVGer A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 1.3.6). Weil somit die praktischen Folgen für das vorliegende Amtshilfeverfahren unabhängig davon, ob die A. \_\_\_\_\_ liquidiert bzw. gelöscht wurde oder nicht, dieselben sind, kann hier ausnahmsweise offenbleiben, wie es sich damit verhält.

Zwar haben die Beschwerdeführenden festgehalten, sie würden Unterlagen, sofern sie solche doch noch erhältlich machen könnten, unverzüglich dem Bundesverwaltungsgericht einreichen. Ein weiteres Zuwarten rechtfertigt sich aufgrund der soeben genannten Umstände jedoch nicht.

Damit ist auch der Antrag der Beschwerdeführenden, den diese im Rahmen ihres Fristerstreckungsgesuchs vom 8. April 2019 gestellt haben, die C.\_\_\_\_\_ sei zur Mitwirkung im vorliegenden Beschwerdeverfahren und zur Edition der Dokumentation bezüglich der Liquidation/Löschung der A.\_\_\_\_\_ zu verpflichten, abzuweisen. Die B.\_\_\_\_\_ Ltd in [...], bei der die entsprechenden Unterlagen sich möglicherweise befinden, könnte aufgrund völkerrechtlicher Gepflogenheiten ohnehin nicht ohne weiteres vom Bundesverwaltungsgericht zur Aktenherausgabe aufgefordert werden.

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Die Beschwerdeführenden machen geltend, das Amtshilfeersuchen stütze sich auf Daten, die durch Handlungen erlangt worden seien, die nach schweizerischem Recht strafbar seien. Ihm lägen ausschliesslich Daten der [Kanzlei] zugrunde, wobei nicht auszuschliessen sei, dass diese durch in der Schweiz strafbare Handlungen erlangt worden seien, habe [Kanzlei] doch auch in der Schweiz Filialen (gehabt). Dies könne nicht abschliessend beurteilt werden, da unbekannt sei, wer für die Entwendung der Daten verantwortlich sei. Es könne jedenfalls nicht mit genügender Sicherheit ausgeschlossen werden, dass diese Daten aus strafbaren Handlungen resultierten, die im Geltungsbereich des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) verübt worden seien. Auch unterstehe die C.\_\_\_\_\_ dem Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (BankG, SR 952.0). Es liege die Vermutung nahe, dass die an die Öffentlichkeit gelangten («geleakten») Daten von einem Beauftragten im Sinn von Art. 47 BankG entwendet worden seien.

**5.1.2** Die Vorinstanz legt ihrerseits dar, dass eine vage Vermutung einer illegalen Tat nicht ausreiche, um eine Verletzung von Treu und Glauben anzunehmen.

### **5.2**

**5.2.1** Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind».

Aus der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, dass dann, wenn eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, zu prüfen ist, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet Art. 7 Bst. c StAhiG nur dann Anwendung, wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt. Ob Letzteres gegeben ist, bestimmt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, VRK). Darf die Leistung von Amtshilfe aufgrund des Völkerrechts verweigert werden, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteil des BVGer A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.1).

**5.2.2** Zwar wird in der Doktrin teilweise die Auffassung vertreten, dass die Verwendung entwendeter Bankdaten durch einen ersuchenden Staat schon für sich allein gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts verstosse (vgl. dazu ANDREA OPEL, *Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten*, Jusletter vom 23. November 2015, N. 44; vgl. auch ROBERT WEYENETH, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, S. 204 ff., insb. S. 208 f.). Dieser Auffassung kann aber im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gefolgt werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat dann treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, der Grundsatz von Treu und Glauben sei verletzt. Umgekehrt ist der Grundsatz von Treu und Glauben aber auch nicht per se gewahrt, wenn «nur» illegal erworbene Daten verwendet werden, ohne dass weitere Elemente erfüllt sind, wie ein Kauf der Daten oder eine Zusicherung, diese nicht zu verwenden. Vielmehr ist der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen

zu können (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.3 f.; Urteile des BGer 2C\_819/2017 vom 2. August 2018 E. 2.2.2 f., 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3; Urteil des BVGer A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.3).

**5.3** Im vorliegenden Fall basiert das Ersuchen auf inzwischen öffentlich zugänglichen Daten. Die Beschwerdeführenden machen auch nicht geltend, die Republik Korea sei auf irgendeine Weise in allenfalls strafbare Handlungen im Zusammenhang mit den öffentlich gewordenen Daten involviert gewesen. Dafür gibt es auch keinerlei Anhaltspunkte. Die Republik Korea hat demnach lediglich die mittlerweile veröffentlichten Daten ausgewertet, um darauf gestützt das Amtshilfeersuchen stellen zu können. Inwiefern sie sich dadurch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung treuwidrig verhalten haben soll, ist nicht ersichtlich.

Damit ist nicht entscheidend, ob dem Ersuchen Daten zugrunde liegen, die nur deswegen veröffentlicht werden konnten, weil sie in der Schweiz durch strafbare Handlungen erlangt wurden. Auf das Ersuchen wäre nur dann nicht einzutreten, wenn sich die Republik Korea selbst treuwidrig verhalten hätte, und nicht schon aufgrund des Verhaltens einer (unbekannten) Person, auf das die Republik Korea keinen Einfluss hat. Mit anderen Worten wäre auch dann auf das vorliegende Amtshilfeersuchen einzutreten, wenn nachgewiesen wäre, dass die Daten durch in der Schweiz strafbare Handlungen erlangt worden wären. Daher kann offenbleiben, ob die doch recht vagen Vermutungen der Beschwerdeführenden, die Daten könnten in der Schweiz «gestohlen» worden sein, ausreichen würden, um auf solche Handlungen zu schliessen.

**5.4** Damit erweist sich das Amtshilfeersuchen des NTS nicht als treuwidrig gestellt. Die Vorinstanz ist zu Recht darauf eingetreten.

## **6.**

### **6.1**

**6.1.1** Schliesslich machen die Beschwerdeführenden geltend, mehrere Namen von nur zufällig in den Akten stehenden Personen seien zu schwärzen.

**6.1.2** Die Vorinstanz hält dagegen, sie dürfe nur Namen von Personen schwärzen, die offensichtlich nicht erheblich seien, wie z.B. üblicherweise die Namen der Bankangestellten. Alle weiteren Namen würden übermittelt,

da es nicht an ihr (der Vorinstanz) liege, eine exakte Abwägung vorzunehmen. Die Namen von Personen, die in den edierten Kontoauszügen und Eröffnungsdokumenten, nach denen die ersuchende Behörde frage, auftauchten, stünden keinesfalls zufällig dort. Sie könnten Rückschlüsse auf die beteiligten Personen und den Eingang sowie weiteren Verlauf der Gesellschaftsmittel der Beschwerdeführerin 2 liefern. Es seien keine Interessen der Beschwerdeführenden zu erkennen, welche das Interesse der koreanischen Behörde an der Übermittlung der Informationen überwiegen würden. Zudem würden die Beschwerdeführenden hauptsächlich Interessen von Drittpersonen geltend machen, wozu sie nicht legitimiert seien.

Der Name des wirtschaftlich Berechtigten der A. \_\_\_\_\_ (des Beschwerdeführers 3) sei insofern voraussichtlich erheblich, als die Behörde erkennen müsse, wer von den Geschäftsmitteln auf dem Konto profitiere. Allerdings stehe die Besteuerung des Beschwerdeführers 3 nicht in Frage, weshalb dieser nicht als formell betroffene Person, sondern als Drittperson zu qualifizieren sei. Er werde nicht informiert, jedoch werde ihm auf Antrag Parteistellung eingeräumt. Eine darüber hinaus gehende Pflicht, sämtliche Drittpersonen zu informieren, bestehe nicht.

**6.2** Soweit davon ausgegangen wird, dass die Beschwerdeführenden überhaupt legitimiert sind, in Bezug auf Personen, die nicht selber Beschwerde führen, Vorbringen zu machen (BGE 139 II 404 E. 11), ist hier festzuhalten, dass die von den Beschwerdeführenden genannten Personen – soweit ersichtlich – nicht rein zufällig in den Akten erscheinen.

**6.2.1** Der Beschwerdeführer 3 ist (bzw. war im relevanten Zeitraum) wirtschaftlich am Konto der A. \_\_\_\_\_ berechtigt. Einerseits wird im Amtshilfeersuchen ausdrücklich nach wirtschaftlich Berechtigten gefragt, andererseits widerspricht es der Lebenserfahrung, dass wirtschaftlich Berechtigte rein zufällig diese Position innehaben. Der Name des Beschwerdeführers 3 kann dem NTS dazu dienen, steuerlich relevante Zusammenhänge nachzuvollziehen.

Sein Name ist daher nicht zu schwärzen.

**6.2.2** Weiter nennen die Beschwerdeführenden E. \_\_\_\_\_. Ihr Name erscheint im Zusammenhang mit einer Überweisung von Fr. [...]. Es darf angenommen werden, dass ein Name im Zusammenhang mit einer Überweisung dieser Höhe nicht zufällig in den Unterlagen erscheint. Da Informationen zu übermitteln sind, wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass

sie voraussichtlich erheblich sind (E. 2.1.2), ist der Name von E. \_\_\_\_\_ nicht zu schwärzen.

**6.2.3** Dass die Namen von Notaren, die Apostillen unterschrieben haben, nicht geschwärzt werden, ist nicht zu beanstanden. Diese Information wird unter Umständen benötigt, um feststellen zu können, ob die Apostillen von einer dazu berechtigten Person unterschrieben wurden. Gleiches gilt für die Namen von Protokollführern. Auch die Namen von Sitzungsteilnehmenden können durchaus dazu beitragen, Zusammenhänge herzustellen.

**6.3** Damit sind in den zu übermittelnden Unterlagen keine zusätzlichen Schwärzungen vorzunehmen.

## **7.**

**7.1** Es bleibt, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführenden einzugehen, soweit sie nicht durch das Vorstehende implizit oder explizit bereits behandelt wurden.

**7.2** Die Beschwerdeführenden machen geltend, soweit die Vorinstanz Zweifel am Umfang des Amtshilfeersuchens gehabt habe, hätte sie diese nach Art. 6 Abs. 3 StAhiG ansprechen, also bei der ersuchenden Behörde nachfragen müssen. Die Vorinstanz hat jedoch keine Zweifel am Umfang der Amtshilfeleistung. Sie hält lediglich fest, im Zweifel sei es nicht an ihr, sondern der ersuchenden Behörde, über die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen zu entscheiden. Dies entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.1.2). Im Übrigen wäre es der Vorinstanz auch gar nicht möglich, bei der ersuchenden Behörde die Relevanz einzelner Informationen zu erfragen, ohne diese Informationen der Behörde bereits zumindest teilweise offenzulegen.

**7.3** Was die Beschwerdeführenden aus dem von ihnen genannten Urteil des Bundesgerichts 2C\_893/2015 vom 16. Februar 2017 (mittlerweile BGE 143 II 202) zu ihren Gunsten ableiten wollen, erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht. Ebenso wenig ergibt sich, weshalb die Beschwerdeführenden glauben machen wollen, ein Beauftragter der C. \_\_\_\_\_ im Sinne von Art. 47 BankG sei für die Entwendung der Daten verantwortlich, obwohl Daten der [Kanzlei] und nicht solche der C. \_\_\_\_\_ [...] öffentlich wurden. Dass sich die Vorinstanz mit diesem Argument der Beschwerdeführenden nicht auseinandersetze, stellt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

**7.4** Die Beschwerdeführenden stellen den Antrag, das veröffentlichte Urteil zu anonymisieren.

Die Anonymisierung von Urteilen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen entspricht der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Art. 8 Abs. 1 des Informationsreglements für das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [SR 173.320.4]). Dem entsprechenden Antrag der Beschwerdeführenden ist daher pro forma stattzugeben und das Urteil in anonymisierter Form aufzulegen und auf der Internetseite des Bundesverwaltungsgerichts zu publizieren.

## **8.**

Die Beschwerde ist abzuweisen. Ob die gegenüber der A. \_\_\_\_\_ erlassene Schlussverfügung nichtig ist und die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen wäre, kann offenbleiben (E. 4.7). Eine Gutheissung in Bezug auf die Nichtigkeit der Schlussverfügung gegen die A. \_\_\_\_\_ wäre rein formeller Natur, da die betreffenden Unterlagen dennoch zu übermitteln sind. Eine solche teilweise Gutheissung würde sich daher nicht auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen auswirken.

**8.1** Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Kosten sind auf Fr. 7'500.-- festzusetzen (vgl. 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]). Dieser Betrag ist im entsprechenden Umfang den einbezahlten Kostenvorschüssen von je Fr. 5'000.-- (insgesamt Fr. 15'000.--) zu entnehmen. Der Restbetrag von je Fr. 2'500.-- (insgesamt Fr. 7'500.--) ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**8.2** Eine Parteienschädigung ist entsprechend nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

## **9.**

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

(Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Der Antrag der Beschwerdeführenden, die C. \_\_\_\_\_ sei zur Mitwirkung im vorliegenden Beschwerdeverfahren und zur Edition der Dokumentation bezüglich der Liquidation/Löschung der A. \_\_\_\_\_ Limited zu verpflichten, wird abgewiesen.

**2.**

Dem Antrag der Beschwerdeführenden, das veröffentlichte Urteil zu anonymisieren, wird stattgegeben.

**3.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**4.**

Die Verfahrenskosten werden auf insgesamt Fr. 7'500.-- festgesetzt und den Beschwerdeführenden je im Umfang von Fr. 2'500.-- auferlegt. Dieser Betrag wird im entsprechenden Umfang den einbezahlten Kostenvorschüssen von je Fr. 5'000.-- (insgesamt Fr. 15'000.--) entnommen. Der Restbetrag von je Fr. 2'500.-- (insgesamt Fr. 7'500.--) wird den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**5.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**6.**

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Susanne Raas

**Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: