Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-3765/2015

Urteil vom 15. September 2015

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Michael Beusch,
Richter Pascal Mollard,
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

Y._____ AG, …,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-NL).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 13. Juni 2013 reichte der Belastingdienst der Niederlande (nachfolgend: BD) gestützt auf das Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.963.61; nachfolgend: DBA-NL) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) ein Amtshilfegesuch ein. Im Gesuch ist die Y._____ AG mit Sitz in […] als "beteiligte Rechtsperson in der Schweiz" aufgeführt. Als "beteiligte Person in den Niederlanden" wird darin A._____ bezeichnet.

Der BD führt zur Begründung des Amtshilfebegehrens aus, die niederländische Steuerbehörde habe eine Steuerprüfung bezüglich der E._____ BV und ihrer Tochtergesellschaften F._____ BV, G._____ BV, H._____ BV und I._____ BV eingeleitet. B._____, der Sohn von A._____, sei Geschäftsführer der E._____ BV. Früher sei A._____ Geschäftsführer dieser Gesellschaft gewesen. Der BD vermute, dass A._____ Aktionär der Y._____ AG und ultimate beneficial owner sei. Obschon die niederländische Steuerbehörden die Herren [A._____ und B._____] sowie die E._____ BV befragt und Prüfungen bei niederländischen Banken eingeleitet hätten, sei unklar geblieben, wer der ultimate beneficial owner dieser niederländischen Gesellschaft sei. Durch Verschleierung des ultimate beneficial owner werde möglicherweise die niederländische Steuererhebung behindert, weshalb der BD zwecks einer richtigen Erhebung der Einkommenssteuer des Jahres 2012 darum bitte, ihm im Zusammenhang mit dem dargestellten Sachverhalt Informationen zu übermitteln.

A.b Der BD ersucht konkret um Informationen "für das gesamte Jahr 2012". Die dazu im Gesuch enthaltene Liste enthält insbesondere folgende Fragen und Ersuchen um Zustellung von Unterlagen:

> "1. Wer ist oder sind der/die Aktionär(e) der Y._____ AG am 1. Januar 2012 und am 1. Januar 2013? Ich möchte gerne den/die vollständige(n) Name(n) und Adresse(n) erhalten.
>
> 2. Haben im zwischenliegenden Zeitraum oder nach dem 1. Januar 2013 Änderungen stattgefunden? Wenn ja, welche?

3. Wer ist oder sind der/die Ultimate Beneficial Owner(s) der Y._____ AG am 1. Januar 2012 und am 1. Januar 2013? Ich möchte gerne den/die vollständige(n) Name(n) und Adresse(n) erhalten.

4. Haben im zwischenliegenden Zeitraum oder nach dem 1. Januar 2013 Änderungen stattgefunden? Wenn ja, welche?

5. Hat Y._____ AG eine Steueranmeldung für das Jahr 2012 eingereicht? Wenn ja, dann möchte ich gerne eine Ablichtung erhalten.

6. Hat Y._____ AG im Jahr 2012 Dividende an ihre Aktionäre bezahlt? Wenn ja, wie viel und an wen?

[…]

13. Sind Y._____ AG und/oder […] Inhaberin von einer oder mehreren Immobilien in der Schweiz? Wenn ja, um welche Immobilie(n) handelt es sich?

[…]

16. Haben Y._____ AG und/oder […] ein Bankkonto oder mehrere Bankkonten in der Schweiz? Wenn ja, welche? Ich möchte gerne Übersichten der Kontobewegungen bezüglich des Zeitraums 1. Januar 2012 bis einschl. 31. Dezember 2012 erhalten."

Der BD versicherte in einem Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen, dass sämtliche zur Beschaffung der verlangten Informationen verfügbaren Ermittlungsmöglichkeiten im ersuchenden Staat ausgeschöpft worden seien und der BD in vergleichbaren Fällen in der Lage sei, entsprechende Informationen zu beschaffen.

A.c Mit Schreiben vom 23. August 2013 ergänzte der BD Frage 6 seines Amtshilfebegehrens vom 13. Juni 2013 dahingehend, dass nicht nur um Übermittlung von Angaben zu Dividenden, sondern auch um Informationen zu Löhnen und/oder ähnlichen, an die Aktionäre der Y._____ AG bzw. an die betroffene Person im Jahr 2012 bezahlten Leistungen ersucht wird. Ferner bat der BD die ESTV insbesondere, im Falle "eines Nachweises des 'ultimate beneficial owner', jedoch nicht der Identifizierung dessen", die im ursprünglichen Ersuchen gestellten Fragen 1-13 "auch den Folgegesellschaften in der Schweiz zu stellen, bis der 'ultimate beneficial owner' identifiziert werden kann."

B.
Aufgrund des Ersuchens des BD forderte die ESTV mittels Editionsverfügungen vom 4. Juli, 8. Juli, 13. September, 17. September, 2. Oktober und 4. Oktober 2013 sowie 5. Mai 2014 unter anderem die Y._____ AG auf, verschiedene Unterlagen einzureichen und Informationen zu übermitteln. Die Beteiligten kamen diesen Aufforderungen nach.

C.
Mit Notifikation vom 2. Oktober 2013 und ergänzender Notifikation vom 4. Mai 2015 setzte die ESTV die Y._____ AG darüber in Kenntnis, welche Informationen über diese Gesellschaft sie dem BD zu übermitteln beabsichtige. Zugleich gab sie ihr Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. Ferner gewährte die ESTV der Y._____ AG (auf ein Ersuchen vom 20. September 2013 hin) mit Schreiben vom 3. Oktober 2013 Akteneinsicht.

D.
Am 15. Mai 2015 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber der Y._____ AG. Danach leistet die ESTV dem BD Amtshilfe "betreffend A._____" (Dispositiv-Ziff. 1 der Schlussverfügung). Nach Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung übermittelt die ESTV dem BD folgende Informationen:

"*a. Wer ist oder sind der/die Aktionäre der Y._____ AG am 1. Januar 2012 und am 1. Januar 2013? Ich möchte gerne die vollständigen Namen und Adressen erhalten.*

(… Antwort auf Frage a…)

b. Haben im zwischenliegenden Zeitraum oder nach dem 1. Januar 2013 Änderungen stattgefunden? Wenn ja, welche?

(… Antwort auf Frage b…)

c. Wer ist oder sind die Ultimate Beneficial Owner der Y._____ AG am 1. Januar 2010 (recte: 2012) und am 1. Januar 2013? Ich möchte gerne die vollständigen Namen und Adressen erhalten.

(… Antwort auf Frage c…)

d. Haben im zwischenliegenden Zeitraum oder nach dem 1. Januar 2013 Änderungen stattgefunden? Wenn ja, welche?

(… Antwort auf Frage d…)

e. Hat Y._____ AG eine Steueranmeldung für das Jahr 2013 (recte: 2012) eingereicht? Wenn ja, dann möchte ich gerne eine Ablichtung erhalten.

(… Antwort auf Frage e…)

f. Hat Y._____ AG im Jahre 2013 (recte: 2012) Dividenden an ihre Aktionäre bezahlt? Wenn ja, wie viel und an wen?

(… Antwort auf Frage f…)

g. […]

h. [...]

i. [...]

j. […]

k. […]

l. [...]

m. Ist [...] oder Y._____ AG Inhaberin von einer oder mehreren Immobilien in der Schweiz? Wenn ja, um welche Immobilien handelt es sich?

(… Antwort auf Frage m…)

n. [...]

o. [...]

p. Hat Y._____ AG [...] ein Bankkonto oder mehrere Bankkonten in der Schweiz? Wenn ja, welche? Ich möchte gerne Übersichten der Kontobewegungen bezüglich des Zeitraums 1. Januar 2012 bis einschl. 31. Dezember 2012 erhalten.

(… Antwort auf Frage p…)

q. […]

r. [...]

s. [...]

t. […]

u. […]

v. Ergänzungsfrage: Im Falle eines Nachweises des 'ultimate beneficial owner', jedoch nicht der Identifizierung dessen, bitten wir Sie, die von uns verfassten Fragen auch den Folgegesellschaften in der Schweiz zu stellen, bis der 'ultimate beneficial owner' identifiziert werden kann.

(… Antwort auf Frage v…)"

Die ESTV hielt in ihrer Schlussverfügung ferner fest, sie werde den BD darauf hinweisen, dass die in Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung genannten Informationen nur im Verfahren gegen A._____ für den im Ersuchen vom 13. Juni 2013 sowie im Ergänzungsersuchen vom 23. August 2013 genannten Sachverhalt verwertet werden dürften und die edierten Informationen, wie die aufgrund des niederländischen Rechts beschafften Informationen, geheim zu halten seien und nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürften, welche mit der Veranlagung, Erhebung, Verwaltung, Vollstreckung, Strafverfolgung oder mit der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der in Art. 26 DBA-NL genannten Steuern befasst seien (Dispositiv-Ziff. 3 der Schlussverfügung).

E.

Am 15. Juni 2015 erhob die Y._____ AG (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) gegen die genannte Schlussverfügung der ESTV Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie stellt den Antrag, die Antwort auf Frage a gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung sei wie folgt zu korrigieren:

(… Antwort gemäss Antrag der Beschwerdeführerin…)

Ferner verlangt die Beschwerdeführerin, auf die Beantwortung der Frage p gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung zu Handen des BD sei vollständig zu verzichten und eventualiter sei die Antwort auf diese Frage auf folgende Ausführungen zu beschränken:

(… Antwort gemäss Eventualantrag der Beschwerdeführerin…)

Die Beschwerdeführerin stellt zudem folgendes Begehren:

(… Antwort auf Frage v gemäss Antrag der Beschwerdeführerin…)

In der Beschwerdebegründung erklärt die Beschwerdeführerin zu diesem Begehren, in der angefochtenen Schlussverfügung würden "ausschliesslich Fragen betreffend die Y._____ AG beantwortet", weshalb "ein Hinweis auf die X._____ AG […] sachlich nicht gerechtfertigt" sei (Beschwerde, S. 3).

Die Beschwerdeführerin fordert schliesslich eine Parteientschädigung.

F.
Mit Schreiben vom 31. Juli 2015 nahm die ESTV eine "Berichtigung" der Dispositiv-Ziff. 2 ihrer Schlussverfügung vom 15. Mai 2015 vor. Die Bst. a und v dieser Dispositiv-Ziffer lauten nach der "Berichtigung" wie folgt:

> *"a. Wer ist oder sind der/die Aktionäre der Y._____ AG am 1. Januar 2012 und am 1. Januar 2013? Ich möchte gerne die vollständigen Namen und Adressen erhalten.*
>
> (… Antwort auf Frage a…)
>
> "*v. Ergänzungsfrage: Im Falle eines Nachweises des 'ultimate beneficial owner', jedoch nicht der Identifizierung dessen, bitten wir Sie, die von uns verfassten Fragen auch den Folgegesellschaften in der Schweiz zu stellen, bis der 'ultimate beneficial owner' identifiziert werden kann.*
>
> (… Antwort auf Frage v…)"

G.
Mit Vernehmlassung vom 31. Juli 2015 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

H.
Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Unterlagen wird – sofern erforderlich – in den folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des niederländischen BD gestützt auf das DBA-NL zugrunde. Da das streitbetroffene Amtshilfegesuch am 13. Juni 2013, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5) am 1. Februar 2013 eingereicht wurde, richtet sich die Durchführung dieses Abkommens nach diesem Gesetz (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Die per 1. August 2014 in Kraft getretenen Art. 14 Abs. 1 und 2, Art. 15 Abs. 2 sowie Art. 21a StAhiG in der Fassung der Änderung vom 21. März 2014 gelten dabei vorliegend ungeachtet des Umstandes, dass das hier in Frage stehende Amtshilfeersuchen im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Gesetzesänderung bereits eingereicht war (vgl. Art. 24a Abs. 2 StAhiG in der Fassung der am 1. August 2014 in Kraft getretenen Änderung vom 21. März 2014 [AS 2014 2309 ff.]). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall einschlägigen DBA-NL (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend Amtshilfe gestützt auf das DBA-NL zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG in Verbindung mit Art. 31-33 VGG). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich dabei nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

2.

2.1 Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verleiht den von einem zu treffenden Entscheid Betroffenen verschiedene Mitwirkungsrechte. Das rechtliche Gehör umfasst diverse Teilgehalte, so das Akteneinsichtsrecht, das Recht auf Informationen über den Verfahrensausgang und das Recht auf einen begründeten Entscheid (vgl. ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 3.80 ff.; PATRICK SUTTER, in: Christoph Auer et al. [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2008, Art. 29 N. 1 ff.; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Art. 29 N. 2 ff.). Der Anspruch auf rechtliches Gehör gebietet es insbesondere als elementares Prinzip, dass Entscheide den direkt betroffenen Personen eröffnet werden (BGE 133 I 201 E. 2.1; Urteile des

BGer 1C_320/2011 vom 30. Mai 2012 E. 4.2, 1C_457/2011 vom 4. April 2012 E. 3.2, 5A_555/2008 vom 10. Dezember 2008 E. 3.1; ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 616; RENÉ RHINOW et al., Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, N. 342).

2.2 Bei einem besonders schwer wiegenden Verstoss gegen grundlegende Parteirechte hat eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör die Nichtigkeit des fehlerhaften Entscheids 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 136 III 571 E. 6.2, 129 I 361 E. 2, 122 I 97 E. 3a/aa; Urteile des BVGer A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 3, A-5540/2013 vom 6. Januar 2014 E. 2.2.2; ULRICH HÄFELIN et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N. 956; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, N. 916). Betrifft ein solcher Mangel nur einen Teil des in Frage stehenden Entscheids, ist nur dieser Teil nichtig, soweit davon ausgegangen werden kann, dass der Entscheid ohne diesen Teil erlassen worden wäre (Urteile des BVGer A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 3, A-7401/2014 vom 24. März 2015 E. 3.1 in fine, mit Hinweis auf PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 2011, S. 363).

2.3 Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist in Fällen, bei welchen die vom Amtshilfegesuch betroffene Person nicht über die Eröffnung des Amtshilfeverfahrens informiert worden war und sie deshalb keine Gelegenheit hatte, sich vor Erlass der Schlussverfügung zur Sache zu äussern, eine die Nichtigkeit der Schlussverfügung begründende schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs dieser Person anzunehmen. Dabei schloss das Gericht bei entsprechenden Konstellationen regelmässig auf eine vollumfängliche Nichtigkeit der Schlussverfügung, und zwar mit der Begründung, aufgrund der Besonderheit des Verfahrens der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, bei welchem es um die Übermittlung von eng miteinander verknüpften Informationen an die ausländische Behörde gehe, sei die Annahme einer Teilnichtigkeit ausgeschlossen. Grundsätzlich nicht als ausschlaggebend für den Umfang der Nichtigkeit erachtete es dabei jeweils den Umstand, dass es sich bei den Beschwerdeführenden nicht um die vom Amtshilfegesuch betroffenen Personen handelte (vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 3 und 5, A-7401/2014 vom 24. März 2015 E. 3.3).

2.4 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; HÄFELIN et al., a.a.O., N. 955). 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; Urteile des BVGer A-6175/2013 vom 12. Februar 2015 E. 2.5.1, C-1520/2012 vom 27. Juni 2014 E. 5.2, A-6729/2010 vom 5. April 2011 E. 2.2.3).

3.

3.1 Die ESTV wendet sich gemäss Art. 8 Abs. 3 StAhiG zur Beschaffung der amtshilfeweise verlangten Informationen an die Personen und Behörden nach Art. 9-12 StAhiG, von welchen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG). Es sind dies namentlich die betroffene Person (vgl. Art. 9 StAhiG), also die "Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden" (Art. 3 Bst. a StAhiG), und die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber (vgl. Art. 10 StAhiG) bzw. "die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt" (Art. 3 Bst. b StAhiG).

3.2 In Art. 14 und Art. 15 StAhiG finden sich den Anspruch auf rechtliches Gehör konkretisierende Vorschriften (vgl. dazu auch ALFRED KÖLZ et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 2071).

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens. Laut Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen sowie insbesondere Einsicht in die Akten nehmen. Die ESTV kann gemäss Art. 15 Abs. 2 StAhiG einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in bestimmte Aktenstücke nach Art. 27 VwVG verweigern, soweit die ausländische Behörde hinsichtlich dieser Aktenstücke Geheimhaltungsgründe glaubhaft macht.

3.3 Für die Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde sieht Art. 16 StAhiG ein vereinfachtes Verfahren für den Fall vor, dass die beschwerdeberechtigten Personen der Informationsübermittlung zustimmen (vgl. Abs. 1 und 2 der Bestimmung).

Soweit es an einer entsprechenden Zustimmung der beschwerdeberechtigten Personen fehlt, muss das ordentliche Verfahren im Sinne von Art. 17 StAhiG durchgeführt werden (vgl. Art. 16 Abs. 3 StAhiG). Gemäss Art. 17 Abs. 1 StAhiG eröffnet die ESTV "jeder beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung", in welcher die Amtshilfeleistung zu begründen und der Umfang der zu übermittelnden Informationen zu bestimmen sind. In der Botschaft zum StAhiG wird zu letzterer Vorschrift insbesondere Folgendes ausgeführt (Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes vom 6. Juli 2011, BBl 2011 6193 ff., 6218):

> "Die ESTV wird in der Praxis je nach beschwerdeberechtigter Person verschiedene Schlussverfügungen erlassen. Während jene an die betroffene Person ausführlicher Natur ist, beschränkt sich die an eine andere beschwerdeberechtigte Person gerichtete Schlussverfügung aus Gründen der Geheimhaltung auf die diese Person betreffenden Informationen."

3.4 *Beschwerdeberechtigte Personen* sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene Person und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Aufgrund von Art. 19 Abs. 2 StAhiG ist insbesondere nebst der betroffenen Person auch der Informationsinhaber beschwerdeberechtigt, soweit er die Verletzung eigener Rechte rügt (nichts daran ändert der Umstand, dass dies anders als in Art. 13 Abs. 2 der früheren Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen [ADV; AS 2010 4017] nicht mehr ausdrücklich gesetzlich festgehalten ist; s. zum Ganzen MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, Art. 26 OECD-Musterabkommen N. 375).

3.5 Das DBA-NL enthält keine Regelungen, welche den hiervor in E. 3.1 ff. genannten Vorschriften des StAhiG widersprechen.

4.

4.1 Im vorliegenden Fall ist mit Blick auf den Inhalt des vorliegenden Amtshilfeersuchens (vgl. vorn Bst. A) nach Treu und Glauben davon auszugehen, dass der BD einzig bezüglich A._____ als betroffene Person (E. 3.1) um Amtshilfe ersucht und er in diesem Zusammenhang unter anderem Informationen über die Beschwerdeführerin verlangt. Auch nicht ansatzweise wird im Amtshilfegesuch vom 13. Juni 2013 und dem ergänzenden Ersuchen des BD vom 23. August 2013 behauptet, die Beschwerdeführerin weise abkommensrelevante steuerliche, allenfalls bislang zu Unrecht nicht berücksichtigte, Anknüpfungspunkte in den Nieder-

landen auf (vgl. zu einem insoweit ähnlich gelagerten Fall Urteil des BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 4.1).

Die Beschwerdeführerin ist vor diesem Hintergrund nicht als betroffene Person, sondern als Informationsinhaberin und als Inhaberin des Bankkontos, über welches gemäss Dispositiv-Ziff. 2 Bst. p der angefochtenen Schlussverfügung Informationen im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ins Ausland übermittelt werden sollen, gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG beschwerdeberechtigte Person (vgl. auch BGE 139 II 404 E. 2.1.1 und 2.3, m.w.H.).

4.2 Die vorliegend angefochtene Schlussverfügung wurde einzig der Beschwerdeführerin, nicht jedoch der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person A._____ eröffnet. Es fragt sich deshalb vorab, ob diese Schlussverfügung mit Blick auf den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) und Art. 17 Abs. 1 StAhiG nicht auch A._____ als betroffener (und damit beschwerdeberechtigter) Person hätte eröffnet werden müssen (vgl. E. 2 und 3.2). Auch stellt sich die Frage, ob allfällige Verfahrensrechte A._____s im Verfahren auf Erlass dieser Schlussverfügung missachtet wurden.

4.2.1 Die Vorinstanz hat vorliegend am 15. Mai 2015 eine separate, an A._____ adressierte Schlussverfügung erlassen, mit welcher sie (ebenfalls) anordnete, dass sie dem BD betreffend diese Person Amtshilfe leiste. Auf der in dieser Schlussverfügung festgehaltenen Liste der dem BD zu übermittelnden Informationen figurieren auch die Antworten zu den Fragen p und v gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen, an die Beschwerdeführerin adressierten Schlussverfügung (die Antwort zur Frage v entspricht dabei derjenigen Fassung, welche in der ursprünglich gegenüber der Beschwerdeführerin erlassenen, nicht "berichtigten" Schlussverfügung vorgesehen ist). Insoweit hat die Vorinstanz den Anspruch auf rechtliches Gehör A._____s bzw. dessen Verfahrensrechte dadurch, dass sie die vorliegend angefochtene Schlussverfügung nur der Beschwerdeführerin eröffnete und A._____ allenfalls nicht in das Verfahren auf Erlass dieser Verfügung miteinbezog, nicht verletzt. Denn durch den Erlass der ihm eröffneten Schlussverfügung wurde A._____ hinsichtlich der beabsichtigten Antworten auf die beiden erwähnten Fragen p und v die Möglichkeit eingeräumt, sich mit einer gegen diese Anordnung gerichteten Beschwerde zur Wehr zu setzen und in diesem Zusammenhang die Verletzung seiner Verfahrensrechte geltend zu machen.

Das Vorgehen der Vorinstanz, in Bezug auf die erwähnten zwei Fragen des Amtshilfegesuchs je eine Schlussverfügung an die betroffene Person (A._____) und an die weitere beschwerdeberechtigte Person (die Beschwerdeführerin) zu erlassen, entspricht im Übrigen der in der Botschaft zum StAhiG (an der hiervor zitierten Stelle) skizzierten Verfahrensweise (vgl. E. 3.3).

4.2.2 Als problematisch erscheint hingegen der Umstand, dass die mit der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung angeordnete Informationsübermittlung auch Angaben beschlägt, deren Weiterleitung an den BD in der an A._____ eröffneten Schlussverfügung nicht vorgesehen ist. Im Einzelnen handelt es sich um die Antworten auf die Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung.

4.2.2.1 In diesem Kontext ist vorab festzuhalten, dass die erwähnten *Fragen* des Amtshilfegesuches (Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung) wesentliche Teile des Ersuchens im Sinne von Art. 14 Abs. 1 StAhiG bilden. Dementsprechend war die ESTV verpflichtet, A._____ als betroffene Person über diese Fragen von Amtes wegen zu informieren (vgl. vorn E. 3.2).

Der erwähnten Informationspflicht ist die ESTV nicht nachgekommen: Zwar hat die Vorinstanz dem Rechtsvertreter von A._____ mit Schreiben vom 14. August 2013 eine Kopie des Amtshilfegesuches zugestellt. Freilich waren die hier interessierenden Fragen des Amtshilfegesuches auf der betreffenden Kopie abgedeckt. Auch aus den übrigen Akten ergibt sich nicht, dass die Vorinstanz A._____ vor Erlass der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung über diese Fragen informiert hätte.

Es steht somit fest, dass vorliegend die den Gehörsanspruch konkretisierende Vorschrift von Art. 14 Abs. 1 StAhiG verletzt wurde, indem die ESTV A._____ nicht von Amtes wegen über die Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung informiert hat.

4.2.2.2 Was die seitens der ESTV beabsichtigten *Antworten* auf die Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung betrifft, beziehen sich die entsprechenden Informationen zwar nur auf die Beschwerdeführerin und nicht ausdrücklich auf A._____. Indessen ist zu berücksichtigen, dass diese Angaben nach

Ansicht der ESTV als Antworten auf ein Amtshilfegesuch betreffend A._____ an den BD übermittelt werden sollen. Vor diesem Hintergrund war die ESTV gehalten, den vom Amtshilfegesuch betroffenen A._____ zur Wahrung seines Gehörsanspruchs über die beabsichtigte Übermittlung der entsprechenden Informationen/Antworten von Amtes wegen zu informieren bzw. ihn nach Art. 15 Abs. 1 StAhiG (vgl. dazu E. 3.2) in das entsprechende Verfahren der vorliegend beschwerdeführenden Gesellschaft einzubeziehen.

Auch diesbezüglich wurde das vorinstanzliche Verfahren nicht rechtskonform durchgeführt, ist doch den Akten nicht zu entnehmen, dass A._____ seitens der ESTV in der gebotenen Weise Gelegenheit eingeräumt wurde, zur beabsichtigten Übermittlung der von ihr vorgesehenen Antworten auf die Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung Stellung zu nehmen. Insoweit hatte er keine rechtsgenügende Gelegenheit, sich am Verfahren zu beteiligen und Einsicht in die Akten zu nehmen.

4.2.2.3 Das rechtliche Gehör von A._____ wurde über das Ausgeführte hinaus schliesslich auch dadurch verletzt, dass ihm die vorliegend angefochtene Schlussverfügung, soweit sie die Fragen a–f und m gemäss ihrer Dispositiv-Ziff. 2 betrifft, nicht eröffnet wurde.

4.2.2.4 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör von A._____ mehrfach verletzt. Gegen diesen Schluss lässt sich – wie im Folgenden aufgezeigt wird – nicht mit Erfolg einwenden, A._____ hätte sich von sich aus aufgrund der ihm vor Erlass der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung ausgehändigten, teilweise geschwärzten Kopie des Amtshilfegesuches um eine Beteiligung am Verfahren betreffend die ihm nicht bekanntgegebenen Fragen des Amtshilfegesuches bemühen müssen.

Der partiell geschwärzten Kopie des Amtshilfegesuches vom 14. August 2013 konnten A._____ und sein Rechtsvertreter zwar insbesondere entnehmen, dass der BD nebst den ungeschwärzten Fragen weitere Fragen gestellt hat und die Beschwerdeführerin nach Auffassung des BD in irgendeiner Weise in den Gegenstand des Ersuchens bildenden Sachverhalt involviert ist. Gleichwohl traf A._____ im vorinstanzlichen Verfahren keine Obliegenheit, sich um die ihm nicht zur Kenntnis gebrachten Fragen des BD und/oder allfällige diesbezügliche Antworten der ESTV zu kümmern:

Grundsätzlich darf jede von einem Amtshilfeersuchen betroffene Person davon ausgehen, dass sich die ESTV an die Regelung von Art. 14 Abs. 1 StAhiG hält, wonach sie die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens zu informieren hat. Dementsprechend durfte A._____ als betroffene Person aufgrund der ihm zugestellten Kopie des Ersuchens im Umkehrschluss annehmen, dass die darauf geschwärzten Abschnitte des Amtshilfegesuches keine wesentlichen Teile des Ersuchens bilden, mindestens aber dass das Amtshilfeverfahren in Bezug auf ihm nicht bekanntgegebene Fragen des BD nicht weitergeführt wird.

Es kommt hinzu, dass die ESTV A._____ bzw. seinen Rechtsvertreter mit Schreiben vom 11. Februar 2014 darüber informiert hat, welche Informationen sie dem BD zu übermitteln beabsichtige, und sie sich dabei bezeichnenderweise auf die Angabe der geplanten Antworten zu den A._____ damals bereits bekanntgegebenen Fragen der holländischen Behörde beschränkte (Antworten zu Fragen 14, 15 und 17-21 des Amtshilfegesuches). Auch aufgrund dieses Schreibens durften A._____ und sein Rechtsvertreter in guten Treuen davon ausgehen, dass die Vorinstanz auf der erwähnten Kopie des Amtshilfegesuches dessen wesentliche Teile nicht unkenntlich gemacht hat. Das Schreiben der ESTV vom 11. Februar 2014 berechtigte A._____ nach Treu und Glauben überdies zur Annahme, dass die ESTV nebst den darin erwähnten Informationen keine weiteren, ihn betreffenden Angaben an den BD übermitteln will.

Insbesondere mit ihrem Schreiben vom 11. Februar 2014 hat die ESTV somit eine Sachlage geschaffen, bei welcher keine Obliegenheit von A._____ bestand, bei der Vorinstanz auf die Möglichkeit der Wahrnehmung von Parteirechten hinsichtlich ihm nicht bekanntgegebener Fragen des Amtshilfegesuches und diesbezüglich geplanter Antworten der ESTV zu pochen (bzw. namentlich umfassende Akteneinsicht zu verlangen). Stattdessen durfte er aufgrund des Verhaltens der ESTV davon ausgehen, dass er rechtsgenügend in das Amtshilfeverfahren mit einbezogen worden ist und keine ihm nicht angekündigte Informationsübermittlung zur Debatte steht.

4.2.3 Die hiervor (E. 4.2.2) genannten Gehörsverletzungen haben zur Folge, dass A._____ – ohne dass er darum wusste oder hätte wissen müssen – grundsätzlich die Möglichkeit genommen wurde, sich vor der Übermittlung der Antworten zu den Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung, welche ihn als betroffene Person betreffend Amtshilfe gewährt, zur Wehr zu setzen. Um

den Kern des Gehörsanspruchs zu wahren, ist es aber im Sinne einer Minimalgarantie geboten, eine Datenherausgabe ohne die Möglichkeit des Betroffenen, sich zur Wehr zu setzen, nicht zuzulassen (vgl. ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, 2015, S. 511). Deshalb wiegt die festgestellte Verletzung des rechtlichen Gehörs von A._____ betreffend die Fragen a–f und m der Dispositiv-Ziff. 2 der vorliegenden Schlussverfügung schwer.

Bezüglich der zu den erwähnten Fragen seitens der ESTV vorgesehenen Antworten war A._____ durch das Vorgehen der Vorinstanz im Wesentlichen gleich gestellt, wie wenn er gar nicht über das vorliegende Amtshilfeverfahren informiert worden wäre. In Analogie zur vorn in E. 2.3 genannten Rechtsprechung zu Fällen, bei welchen die betroffene Person nicht über das Amtshilfeverfahren informiert worden war, ist deshalb auf vollumfängliche Nichtigkeit der vorliegend angefochtenen Schlussverfügung zu schliessen. Daran kann auch die von der Vorinstanz mit Schreiben vom 31. Juli 2015 vorgenommene "Berichtigung" dieser Schlussverfügung nichts ändern, da auch in diesem Zusammenhang A._____ keine Gehörsrechte eingeräumt wurden.

5.
Nach dem Gesagten ist die angefochtene Schlussverfügung mitsamt der "Berichtigung" vom 31. Juli 2015 nichtig.

Demzufolge ist auf die Beschwerde mangels Anfechtungsobjektes nicht einzutreten, aber die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung und der "Berichtigung" vom 31. Juli 2015 im Urteilsdispositiv festzustellen (vgl. E. 2.4). Die Sache ist sodann zur Wahrung des rechtlichen Gehörs von A._____ an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 61 Abs. 1 VwVG). Die Vorinstanz wird ihn ordnungsgemäss über die für den BD vorgesehenen Antworten auf die Fragen a–f und m gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Verfügung zu informieren und ihm eine angemessene Frist zur Äusserung einzuräumen haben.

Sollte sie an ihrer Absicht, dem BD Informationen über die Beschwerdeführerin zu übermitteln, festhalten, wird die Vorinstanz dies mittels – je separater oder einer einzigen – Schlussverfügung der Beschwerdeführerin *und* A._____ zu eröffnen haben.

6.

6.1 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 anzuwenden, 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 BVGer A-2433/2015 vom 9. Juli 2015 E. 6, A-2654/2014 vom 5. Februar 2015 E. 8.1.1, A-5410/2012 vom 28. Mai 2013 E. 7.2, A-6683/2010 vom 25. August 2011 E. 5.1, A-6829/2010 vom 4. Februar 2011 E. 4.1).

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. 4'000.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten ist.

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

6.2 Die anwaltlich nicht vertretene Beschwerdeführerin verlangt eine Parteientschädigung. Da ihr jedoch keine verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, ist ohne Rücksicht auf den Verfahrensausgang und das zur Kostenverlegung Ausgeführte (vgl. E. 6.1) von der Zusprechung einer Parteientschädigung abzusehen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 Abs. 4 VGKE).

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Es wird festgestellt, dass die der Beschwerdeführerin eröffnete Schlussverfügung der Vorinstanz vom 15. Mai 2015 und die "Berichtigung" der Vorinstanz vom 31. Juli 2015 nichtig sind.

2.
Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

3.
Die Sache wird zur Gewährung des rechtlichen Gehörs im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

4.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 4'000.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

5.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde);
– die Vorinstanz (Ref.-Nr. …; Gerichtsurkunde);
– A._____, …; 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 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. 84*a*, 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: