Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung I
A-6099/2014

Urteil vom 27. November 2015

Besetzung

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

Parteien

Stiftung A._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Walter H. Boss, LL.M.,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-KR).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 4. November 2013 richtete der National Tax Service der Republik Korea (nachfolgend: NTS) ein Gesuch um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Dieses stützt sich auf das Abkommen 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-KR). Der NTS forderte von der ESTV soweit hier interessierend – mit Frage 6 seines Gesuches – die Übermittlung periodischer Kontoauszüge (mit Ausweis der Einzahlungen, Kontobelastungen und Kontostände) betreffend ein auf die Stiftung A._____ (nachfolgend auch: A._____) mit Sitz in B._____ lautendes Konto bei der Bank C._____ AG (nachfolgend auch: Bank C._____) in D._____ mit der IBAN-Nr. […], und zwar für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 31. Oktober 2013. Ferner verlangte der NTS für den erwähnten Zeitraum periodische Kontoauszüge (unter Einschluss des Ausweises der Einzahlungen, Kontobelastungen und Kontostände) zu allfälligen weiteren Konten bei der Bank C._____, bezüglich welcher die A._____ berechtigt ist.

A.b Den Sachverhalt umschrieb der NTS in seinem Ersuchen zusammengefasst wie folgt:

Die vier malaysischen, im Amtshilfegesuch unter der Bezeichnung «E._____» zusammengefassten Gesellschaften F._____ Ltd., G._____ Ltd., H._____ Ltd. und I._____ Ltd. hätten am 16. Oktober 2012 insgesamt […] Aktien der südkoreanischen J._____ Ltd. an die ebenfalls südkoreanische K._____ Ltd. verkauft. Die A._____, eine gemeinnützige Stiftung, welche Aktionärin der erwähnten vier malaysischen Gesellschaften sei, bestehe darauf, dass sie die wirtschaftlich Berechtigte (bzw. beneficial owner) des anlässlich des Verkaufs erzielten Veräusserungsgewinnes von […] KRW (südkoreanische Won) sei. Dementsprechend habe die A._____ die Rückerstattung der (von der K._____ Ltd. zurückbehaltenen und für die vier malaysischen Gesellschaften bezahlten) Quellensteuern von […] KRW auf dem Einkommen, das anlässlich der Transakten den malaysischen Gesellschaften zugeflossen sei, verlangt.

Der NTS vermute jedoch, dass nicht die A._____, sondern die US-Gesellschaft L._____ (nachfolgend: L._____) wirtschaftlich Berechtigte

(bzw. beneficial owner) am Veräusserungsgewinn von […] KRW sei. Veräusserungsgewinne aus Aktienverkäufen dürften nach dem DBA-KR nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Republik Korea und den Vereinigten Staaten von Amerika (USA) sei jedoch die Republik Korea befugt, auf solchen Veräusserungsgewinnen eine Steuer zu erheben. Infolgedessen bestehe der Verdacht, dass die US-Gesellschaft L._____ die A._____ als Papiergesellschaft bzw. -stiftung gegründet und die Aktien rein formmässig auf die A._____ transferiert habe, um so koreanische Steuern zu vermeiden. Aus diesem Grund benötige der NTS Bankinformationen über die A._____, um festzustellen, wer der wirtschaftlich Berechtigte am Veräusserungsgewinn von […] KRW sei und ob die A._____ ein blosse Papierstiftung bilde, welche kein aktuelles Geschäft bzw. keine aktuellen Aktivitäten betreibe.

B.

B.a Mit einer Editionsverfügung vom 27. November 2013 gelangte die ESTV an die Bank C._____ und ersuchte sie für den Zeitraum vom 1. Januar 2011 bis 31. Oktober 2013 um Informationen zu Konten mit der A._____ als Kontoinhaberin und/oder als wirtschaftlich Berechtigte, insbesondere zum Konto mit der IBAN-Nr. […]. Mit einer weiteren, ebenfalls auf den 27. November 2013 datierenden Editionsverfügung verlangte die ESTV von der A._____ verschiedene Informationen und Unterlagen.

B.b Die Bank C._____ nahm mit Schreiben vom 12. Dezember 2013 zu der erwähnten Editionsverfügung Stellung, wobei sie der ESTV mehrere Dokumente zustellte (vgl. Akten Vorinstanz, S. 20 ff. und S. 48 ff.).

B.c Die A._____ liess zunächst um Fristerstreckung ersuchen (Schreiben vom 9. Dezember 2013). Innert der ihr bis zum 15. Januar 2014 erstreckten Frist verlangte sie sodann wiederholt Einsicht in das Amtshilfegesuch (Schreiben vom 16. Dezember 2013 und 6. Januar 2014). In der Folge stellte ihr die ESTV mit Schreiben vom 8. Januar 2014 eine Abschrift des Amtshilfegesuches mit Auslassungen und Anonymisierungen zu.

Mit Schreiben vom 15. Januar 2014 reichte die A._____ ihre Antwort auf die an sie adressierte Editionsverfügung der ESTV mit verschiedenen Beilagen ein.

B.d Anlässlich eines Telefonates vom 27. Februar 2014 erklärte der stellvertretende Direktor der Bank C._____ gegenüber der ESTV, dass bei

dieser Bank kein in deren Antwortschreiben vom 12. Dezember 2013 nicht angegebenes, auf die A._____ lautendes Konto bestehe (Aktennotiz der ESTV vom 27. Februar 2014 [= Akten Vorinstanz, S. 297]).

C.

C.a Nach weiterer Korrespondenz zwischen den damaligen Rechtsvertretern der A._____ und der ESTV informierte diese Behörde die A._____ mit Schreiben vom 12. Mai 2014, welche Informationen und Unterlagen sie gestützt auf Art. 25 DBA-KR an den NTS zu übermitteln beabsichtige (Akten Vorinstanz, S. 530 ff.). Die ESTV gab der A._____ zugleich Gelegenheit, allfällige Einwände im Zusammenhang mit der beabsichtigten Informationsübermittlung zu äussern.

C.b Mit Schreiben vom 27. Mai und 3. September 2014 erklärte die A._____, mit der von der ESTV beabsichtigten Informationsübermittlung bezüglich der vom NTS erfragten Bankinformationen nicht einverstanden zu sein.

C.c Am 17. September 2014 übermittelte die ESTV dem NTS hinsichtlich der Teile (bzw. der Fragen 1-5) des Amtshilfeersuchens, welche nicht die verlangten Bankinformationen betreffen, verschiedene Informationen und Unterlagen. Dieser Informationsübermittlung hatte die A._____ vorgängig mit Erklärung vom 10. September 2014 zugestimmt.

D.

Am 18. September 2014 erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) eine Schlussverfügung gegenüber der A._____. Sie kommt darin zum Schluss, dass dem NTS betreffend die A._____ Amtshilfe zu leisten sei (Dispositiv-Ziff. 1 der Schlussverfügung). In Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung listet die ESTV die dem NTS zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf. Danach stellt die ESTV dem NTS folgende, von der Bank C._____ edierten Informationen und Unterlagen zu:

> «6. *Bank information*
>
> *a. Periodic bank statements of above listed bank accounts including deposits, withdrawals and balances of accounts.*
>
> […]
>
> *b. Periodic bank statements of other bank accounts in bank C._____ owned by A._____ including deposits, withdrawals and balances of accounts.*

[…]»

[…]

Die ESTV traf ferner weitere, die Modalitäten der Amtshilfe nach Dispositiv-Ziff. 1 und 2 ihrer Schlussverfügung betreffende Anordnungen (vgl. Dispositiv-Ziff. 3 der Schlussverfügung).

E.
Am 20. Oktober 2014 liess die A._____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht erheben. Sie beantragt, unter Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV vom 18. September 2014 sowie Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz sei «Frage 6 des Amtshilfegesuchs des NTS vom 4. November 2013 […] abzuweisen» und die Herausgabe der von der Bank C._____ edierten Unterlagen und Informationen an den NTS sei zu verweigern (Beschwerde, S. 2).

F.
In ihrer Vernehmlassung vom 4. Dezember 2014 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

In einer mit der Vernehmlassung eingereichten Begleitnotiz forderte die Vorinstanz zudem, die Beschwerdeführerin sei nur über die wesentlichen Teile des Amtshilfegesuches zu informieren und es sei ihr keine Einsicht in dieses Amtshilfeersuchen als solches zu gewähren. Ferner ersuchte die Vorinstanz darum, «allfällige Informationen betreffend nicht am Beschwerdeverfahren beteiligten Dritten von einer allfälligen Aktensicht auszunehmen».

G.
Die Beschwerdeführerin stellte mit unaufgefordert eingereichtem Schreiben vom 22. Dezember 2014 unter Einreichung neuer Unterlagen den Antrag, ihr sei Einsicht in alle der Vernehmlassung beigelegten Akten zu gewähren. Zudem forderte sie die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels.

H.
Das Bundesverwaltungsgericht räumte der Vorinstanz mit Zwischenverfügung vom 23. Dezember 2014 Gelegenheit zur Stellungnahme zum Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin ein.

I.
Mit Stellungnahme vom 16. Januar 2015 reichte die ESTV einen verschlüsselten USB-Stick mit geschwärzten Namen und Kontaktdaten der in die Angelegenheit involvierten Mitarbeitenden des NTS ein und beantragte neu, der Beschwerdeführerin sei Einsicht in die Verfahrensakten unter Beachtung der von ihr – der ESTV – vorgenommenen Schwärzungen zu gewähren.

J.
Mit Zwischenverfügung vom 22. Januar 2015 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin gut und wies den Antrag der Vorinstanz auf partielle Beschränkung der Akteneinsicht ab.

K.
Eine seitens der ESTV am 2. Februar 2015 dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wies das Bundesgericht mit Urteil 2C_112/2015 vom 27. August 2015 ab.

In der Folge gewährte das Bundesverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin entsprechend seiner rechtskräftig gewordenen Zwischenverfügung vom 22. Januar 2015 Akteneinsicht (Zwischenverfügung vom 9. September 2015). Die dabei angesetzte Frist zur freigestellten Stellungnahme liess die Beschwerdeführerin ungenutzt verstreichen.

L.
Mit Schreiben vom 6. Oktober 2015 erklärte das Bundesverwaltungsgericht, das Verfahren ohne formelle Sistierung vorläufig nicht fortzuführen. Zur Begründung führte das Gericht aus, das Bundesgericht habe am 24. September 2015 im Verfahren 2C_1174/2014 anlässlich einer öffentlichen Urteilsberatung über verschiedene Fragen entschieden, welche auch im vorliegenden Verfahren relevant sein könnten. Das Bundesverwaltungsgericht werde deshalb die schriftliche Begründung des Bundesgerichtsurteils abwarten. Zwischenzeitlich ist das einschlägigere Urteil des Bundesgerichts 2C_955/2015 vom 12. November 2015 ergangen (s. E. 2.7), so dass das Verfahren fortgeführt werden kann.

M.
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 NTS der Republik Südkorea gestützt auf das DBA-KR zugrunde. Da das vorliegende Amtshilfegesuch am 4. November 2013, also nach dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1) 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 ungeachtet des Umstandes, dass das hier streitbetroffene 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 anwendbaren DBA-KR (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Anwendbar ist ferner der am 25. Juli 2012 in Kraft getretene Bundesbeschluss vom 16. März 2012 über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Republik Korea (SR 672.963.6; nachfolgend: Genehmigungsbeschluss Änderungsprotokoll DBA-KR).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend Amtshilfe gestützt auf das DBA-KR 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).

1.3 Die Beschwerdeführerin erfüllt als Verfügungsadressatin grundsätzlich die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Soweit sie sinngemäss verlangt, (auch) die in Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung nicht erwähnten […], von der Bank C._____ edierten Unterlagen und Informationen seien nicht an den NTS zu übermitteln, ist sie indessen durch die angefochtene Schlussverfügung nicht beschwert. Insoweit ist folglich nicht auf die Beschwerde einzutreten.

1.4 Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

1.5 Mit der hiervor (E. 1.3) gemachten Einschränkung ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

2.1 Das DBA-KR gilt laut dessen Art. 2 Abs. 1 ohne Rücksicht auf die Art ihrer Erhebung für Steuern vom Einkommen, welche für Rechnung eines der Vertragsstaaten, seiner politischen Unterabteilungen oder seiner lokalen Körperschaften erhoben werden. Dabei gelten als Steuern vom Einkommen sämtliche Steuern, «die vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens erhoben werden, einschliesslich der Steuern vom Gewinn aus der Veräusserung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens und der Lohnsummensteuern» (Art. 2 Abs. 2 DBA-KR; eine hier nicht interessierende Einschränkung des sachlichen Geltungsbereichs des DBA-KR statuiert Art. 2 Abs. 5 DBA-KR). Zu den unter das Abkommen fallenden Steuern in der Republik Korea zählen insbesondere die Einkommenssteuer, die Körperschaftssteuer, die lokale Einkommenssteuer sowie die Spezialsteuer für ländliche Entwicklung (Art. 2 Abs. 3 Bst. a DBA-KR).

2.2 Die heute geltende Amtshilfeklausel des DBA-KR, Art. 25 DBA-KR, trat am 25. Juli 2012 in Kraft (vgl. Art. XIII und Art. XV Ziff. 2 des Protokolls vom 28. Dezember 2010 zur Änderung des Abkommens vom 12. Februar 1980 zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen [AS 2012 4069 ff.; im Folgenden: Änderungsprotokoll 2010]). Sie findet Anwendung auf am oder nach dem 25. Juli 2010 gestellte Begehren um Informationen, welche sich auf Steuerjahre beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen (Art. XV Ziff. 2 Bst. c Änderungsprotokoll 2010). Letzteres muss auch für die integrierenden Bestandteil des DBA-KR bildenden, in Bezug auf Art. 25 DBA-KR in der heute geltenden Fassung vereinbarten Bestimmungen von Abs. 2 des Protokolls zum DBA-KR gelten (vgl. Art. XIII Ziff. 1 und Art. XV Ziff. 2 Bst. c Änderungsprotokoll 2010).

Da das vorliegende Amtshilfegesuch vom 4. November 2013 nach Inkrafttreten von Art. 25 DBA-KR in der heute geltenden Fassung eingereicht wurde, sind diese Abkommensklausel und Abs. 2 des Protokolls zum DBA-KR vorliegend anwendbar, soweit das Gesuch Informationen betrifft, die sich auf Steuerjahre ab dem 1. Januar 2011 beziehen.

Die am 3. Juli 2012 abgeschlossene und gleichentags in Kraft getretene Verständigungsvereinbarung betreffend die Auslegung von Abs. 2 Bst. b des Protokolls zum DBA-KR ist ab ihrem Inkrafttreten anzuwenden (Abs. 4 der Verständigungsvereinbarung) und gilt somit auch im vorliegenden Fall.

2.3 Gemäss Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA-KR tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses 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». Art. 25 Abs. 3 DBA-KR enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe, welche ihrerseits durch Art. 25 Abs. 5 DBA-KR eingeschränkt werden.

2.4 Laut Abs. 2 Bst. a des Protokolls zum DBA-KR besteht unter den Vertragsparteien des Abkommens Einvernehmen darüber, «dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er die in seinem innerstaatlichen Recht üblichen Verfahren zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat».

2.5 Der offizielle Kommentar zum OECD-Musterabkommen lässt sich bei der Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen und damit namentlich bei der Interpretation des DBA-KR nur als Hilfsmittel verwenden (vgl. BVGE 2011/6 E. 7.3.1, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-813/2010 vom 7. September 2011 E. 7.4.2.4; s. ferner auch STEFAN OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 80, S. 373 ff., insbesondere S. 391 und 394). Dieser Kommentar enthält unter anderem folgende Regelungen:

Nach Ziff. 5 des Kommentars zu Art. 26 Abs. 2 OECD-Musterabkommen in der Fassung vom 17. Juli 2012 (abrufbar auf www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information > Update To Article 26 [zuletzt eingesehen am 17. November 2015]) setzt die Amtshilfe auf Ersuchen voraus, dass im Zeitpunkt, in welchem das Informationsersuchen gestellt wurde, eine gewisse Wahrscheinlichkeit («reasonable possibility») besteht, dass die verlangten Informationen relevant sein werden. Nicht wesentlich sei hingegen, ob sich die einmal übermittelten Informationen letztlich als relevant herausstellen. Ein Amtshilfegesuch dürfe nicht abgelehnt werden in Fällen, bei welchen die Erheblichkeit der Information für eine laufende Untersuchung erst dann definitiv beurteilt werden könne, wenn die Information zugegangen ist (vgl.

zum Ganzen TOBIAS F. ROHNER, Amtshilfe nach den OECD-konformen Doppelbesteuerungsabkommen – ein Überblick, in: Peter R. Isler/Romeo Cerutti [Hrsg.], Vermögensverwaltung VI, 2013, S. 77 ff., S. 96).

Wenn der ersuchte Staat von Tatsachen Kenntnis erhält, welche die voraussichtliche Erheblichkeit eines Teils der verlangten Informationen in Frage stellen, sollen sich die zuständigen Behörden gemäss Ziff. 5 des Kommentars zu Art. 26 Abs. 2 OECD-Musterabkommen in der Fassung vom 17. Juli 2012 miteinander in Verbindung setzen. Nach der entsprechenden Stelle des Kommentars kann der ersuchte Staat dabei vom ersuchenden Staat verlangen, die voraussichtliche Erheblichkeit im Lichte dieser Tatsachen zu klären.

2.6 Laut Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden sowie die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten (vgl. zu diesen Angaben Abs. 2 Bst. b des Protokolls zum DBA-KR sowie Abs. 3 der hiervor [E. 2.2] erwähnten Verständigungsvereinbarung; vgl. ferner Art. 1 Abs. 3 Genehmigungsbeschluss Änderungsprotokoll DBA-KR). Art. 6 Abs. 2 StAhiG sieht vor, dass das Ersuchen bestimmte Angaben zu enthalten hat, sofern das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt eines Ersuchens enthält und sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten lässt.

Sind die Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG nicht erfüllt, hat die ESTV dies der ersuchenden Behörde schriftlich mitzuteilen und ihr Gelegenheit zur schriftlichen Ergänzung ihres Ersuchens einzuräumen (Art. 6 Abs. 3 StAhiG).

2.7 Die Einstellung des im ersuchenden Staat geführten Steuerverfahrens lässt gemäss rechtskräftig gewordenen Entscheiden des Bundesverwaltungsgerichts grundsätzlich das Interesse der ersuchenden Behörde an ihrem Gesuch dahinfallen und die Amtshilfe mangels voraussichtlicher Erheblichkeit der Informationen bzw. wegen Unverhältnismässigkeit sowie mit Blick auf das abkommensrechtliche Subsidiaritätsprinzip (vgl. Ziff. 2 Bst. a des Protokolls zum DBA-KR; vorn E. 2.4) als unzulässig erscheinen (vgl. Urteile des BVGer A-7343/2014 vom 1. April 2015 E. 3, A-6600/2014 vom 20. März 2015 E. 6; s. ferner [mit Bezug auf das deutsche Recht] CLAUS MÖLLENBECK, Das Verhältnis der EG-Amtshilfe zu den erweiterten Mitwirkungspflichten bei internationalen Steuerfällen, Frankfurt am Main 2010, S. 136). Trotz Einstellung des Steuerverfahrens im ersuchenden

Staat kann die Leistung von Amtshilfe freilich zulässig sein, wenn sich die ersuchende Behörde insbesondere für den Fall, dass die Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates unter Inanspruchnahme von Amtshilfe eine zu Unrecht erfolgte Verfahrenseinstellung aufzeigen sollte, zumindest die Wiederaufnahme des entsprechenden Verfahrens vorbehalten hat (vgl. Urteil des BVGer A-7343/2014 vom 1. April 2015 E. 4, mit Hinweisen).

In gleicher Weise ausgeschlossen ist die Amtshilfe nach einem im September 2015 ergangenen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts, wenn der ersuchende Staat die benötigten Informationen im Laufe des Amtshilfeverfahrens auf andere Weise als durch dieses Verfahren erlangt hat. Letzteres gilt nach dem erwähnten Entscheid jedenfalls, soweit die ersuchende Behörde nicht auf nachvollziehbare Weise dargelegt hat, weshalb sie die Informationen des ersuchten Staates gleichwohl braucht (vgl. Urteil des BVGer A-6728/2014 vom 25. September 2015 E. 11 f.). Das Bundesgericht hat diesen Standpunkt jüngst im Grundsatz geschützt. Mit Urteil 2C_955/2015 vom 12. November 2015 trat es nämlich auf eine gegen den genannten Entscheid erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht ein, und zwar unter anderem mit der Begründung, der betreffende Fall werfe weder eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Tragweite auf noch sei er aus anderen Gründen besonders bedeutend, weil das Bundesverwaltungsgericht die Amtshilfeleistung in Konstellationen, bei welchen der ersuchende Staat parallel zu seinem Amtshilfegesuch ein steuerliches Kontrollverfahren eröffnet und dieses zu einem Berichtigungsantrag führt, nicht generell ausgeschlossen habe (vgl. E. 5 des Urteils).

3.

3.1 Vorliegend ist zu Recht unbestritten, dass das in Frage stehende Amtshilfegesuch Steuern betrifft, welche in den sachlichen Geltungsbereich von Art. 2 DBA-KR fallen. Ebenso wenig in Abrede gestellt wird, dass die Republik Südkorea die in ihrem innerstaatlichen Recht üblichen Verfahren zur Beschaffung der verlangten Informationen zunächst ausgeschöpft hat und das Amtshilfebegehren des NTS, soweit es vorliegend im Streit liegt, jedenfalls im Zeitpunkt der Einreichung des Ersuchens die formellen Gesuchsanforderungen (vgl. dazu E. 2.6) erfüllte.

Zu klären ist hingegen die Frage, ob die nach der angefochtenen Schlussverfügung aufgrund des Amtshilfegesuches an den NTS zu übermittelnden Informationen und Unterlagen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2011

bis 31. Oktober 2013 für die Durchführung des DBA-KR oder für die Anwendung oder Durchsetzung des südkoreanischen Rechts betreffend die unter das DBA-KR fallenden, vorliegend in Frage stehenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem DBA-KR widerspricht (vgl. E. 2.3).

3.2 Nach Auffassung der ESTV sind die gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Unterlagen und Informationen wichtig für die von den südkoreanischen Behörden laut dem Amtshilfegesuch angestrebte Abklärung, ob die Beschwerdeführerin nur auf dem Papier existiert und keine geschäftlichen Aktivitäten betreibt. Diese Abklärung diene dazu, im Rahmen der Anwendung oder Durchsetzung des südkoreanischen Rechts betreffend unter das DBA-KR fallende Steuern Aufschluss über die wirtschaftliche Berechtigung «sowohl im allgemeinen wie auch im Kontext des [anlässlich des Verkaufes der J._____ Ltd. erzielten] Veräusserungsgewinns» zu erhalten (vgl. angefochtene Schlussverfügung, S. 10). Nebst anderen Unterlagen würden auch Transaktionen hilfreiche Hinweise über die tatsächliche Aktivität der Beschwerdeführerin geben, weshalb für die Beantwortung des Ersuchens des NTS Bankunterlagen für die gesamte Zeitspanne vom 1. Januar 2011 bis 31. Oktober 2013 von Bedeutung seien (vgl. Vernehmlassung, S. 3 f.).

Die Beschwerdeführerin macht demgegenüber insbesondere geltend, die dem vorliegenden Fall zugrunde liegende steuerliche Streitigkeit in der Republik Korea sei zwischenzeitlich erledigt worden. Infolgedessen sei die Herausgabe der von der Bank C._____ edierten, hier streitbetroffenen Informationen und Unterlagen nicht voraussichtlich erheblich im Sinne der Amtshilfeklausel des DBA-KR.

3.3

3.3.1 Zum Beweis ihrer Behauptung, das Steuerverfahren in Südkorea sei erledigt worden, reichte die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde eine «Notice of Tax Examination Result» des Seoul Regional Tax Office vom 12. Mai 2014 ein. Dieses Dokument bezieht sich auf eine im Jahr 2014 durchgeführte Untersuchung («Examination») betreffend von der Beschwerdeführerin für die Zeitspanne von Januar bis Dezember 2012 geschuldete Gewinn- bzw. Körperschaftssteuern («corporate income tax»). Darin wird unter anderem Folgendes ausgeführt (Beschwerdebeilage 43, S. 2):

> «Based on our findings that A._____ should be regarded as beneficial owner of E._____ and the contribution rate of A._____s dependent agent in Korea is 35%, it is determined that a tax refund should be made.»

Nach Auffassung der Beschwerdeführerin beweist dieser Passus, dass sie von den koreanischen Behörden als Begünstigte des Gewinnes aus der Veräusserung der J._____ Ltd. betrachtet werde, sie auf diesem Gewinn Steuern in der Republik Korea habe zahlen müssen, und ihr eine partielle Rückerstattung dieser Steuern gewährt worden sei. Das Verfahren in Korea sei somit am 12. Mai 2014 erledigt worden (vgl. Beschwerde, S. 16).

3.3.2 Das erwähnte Dokument des Seoul Regional Tax Office vermag für sich allein nicht zu belegen, dass die dem Gesuch des NTS zugrunde liegende Streitigkeit beigelegt wurde:

Zwar vertritt das Seoul Regional Tax Office in diesem Dokument die Auffassung, dass die Beschwerdeführerin die wirtschaftlich Berechtigte an den vier malaysischen Gesellschaften F._____ Ltd., G._____ Ltd., H._____ Ltd. und I._____ Ltd. ist und sie in der Republik Korea aufgrund einer dort gehaltenen Betriebsstätte («PE» bzw. «permanent establishment») steuerpflichtig ist. Dieser Befund ist jedoch ebenso wenig definitiv wie die in diesem Dokument getroffene Feststellung, dass der Beschwerdeführerin (mit Blick auf die genannte wirtschaftliche Berechtigung) ein Anspruch auf Rückerstattung von Steuern zusteht. Denn zum einen werden mit dem Dokument nach seinem Wortlaut lediglich «the tax examination findings and estimated tax assessment», also die Erkenntnisse einer steuerlichen Untersuchung und die voraussichtliche Steuerveranlagung notifiziert. Zum anderen figuriert der im Schreiben auf […] KRW bezifferte Betrag des Rückerstattungsanspruchs der Beschwerdeführerin unter der Rubrik «Estimated Tax Assessment» und wird er nicht als definitiv veranlagter Betrag bezeichnet. Zudem trägt die nicht aktenkundige Beilage 1 zur «Notice of Tax Examination Result» nach diesem Dokument die Bezeichnung «Procedures for protection of rights in connection with the notification of tax examination result», was den Schluss nahelegt, dass nach dem anwendbaren Recht grundsätzlich Verfahren zur Überprüfung der notifizierten Ergebnisse der steuerlichen Untersuchung zur Verfügung stehen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt auch der Umstand, dass es sich bei der vorliegenden «Notice of Tax Examination Result» um eine «Notice on Result of Tax Investigation» im Sinne von Art. 81-12 des koreanischen National Tax Basic Law handeln dürfte, dieses Dokument für sich allein nicht als hinreichenden Beleg für eine definitive Erledigung der zugrunde liegenden Streitigkeit erscheinen. Zwar setzt die «Notice on Re-

sult of Tax Investigation» nach dem einleitenden Passus «When a tax official completes the field investigation …» der erwähnten Bestimmung in der Fassung des von der Beschwerdeführerin eingereichten Gesetzesauszuges voraus, dass die Steuerbehörde die *Untersuchung* vollständig abgeschlossen hat. Dies bedeutet jedoch nicht, dass damit das Steuerfestsetzungsverfahren im Zeitpunkt des Erlasses einer solchen «Notice» zwingend seinen Abschluss gefunden haben muss.

3.3.3 Mit ihrer unaufgefordert eingereichten Eingabe vom 22. Dezember 2014 legte die Beschwerdeführerin eine «National Tax Refund Notice» des NTS vor. Danach wird ihr gestützt auf einen Rückerstattungsantrag vom 23. Mai 2014 eine Steuerrückerstattung in der Höhe von […] KRW gewährt und werden ihr diesbezüglich Zinsen in der Höhe von […] KRW ausgerichtet, wobei ihr der Gesamtbetrag von […] KRW auf ein Konto bei der Bank M._____ (M._____) ausbezahlt wird. Auf einem Bankkontoauszug der M._____ zu einem Konto der Beschwerdeführern ist sodann eine anscheinend vom «Ban-Po district tax office» geleistete Zahlung von […] KRW vom 27. Mai 2014 ersichtlich.

Aus diesen Unterlagen ergibt sich, dass die Steuerrückerstattung von […] KRW (mit einem auf […] KRW gerundeten Betrag) an die Beschwerdeführerin entsprechend der «Notice of Tax Examination Result» durchgeführt worden ist. Der (ungerundete) Rückerstattungsbetrag von […] KRW entspricht dabei der Differenz zwischen der nach dem Amtshilfegesuch von der K._____ Ltd. einbehaltenen sowie bezahlten Steuer von […] KRW und dem in der «Notice of Tax Examination Result» als «Calculated Tax» bezeichneten Steuerbetrag von […] KRW.

Vor diesem Hintergrund ist mit Blick auf die von der Beschwerdeführerin eingereichten Akten rechtsgenügend erstellt, dass die mit der Besteuerung des streitbetroffenen Aktienverkaufs vom 16. Oktober 2012 in Korea in Zusammenhang stehenden Fragen, welche Anlass für das Amtshilfegesuch des NTS bildeten, zwischenzeitlich von den koreanischen Behörden vollständig geklärt bzw. beantwortet werden konnten. Dieser Schluss rechtfertigt sich umso mehr, als sich vorliegend (soweit aus den Akten ersichtlich) keine der in den Fall involvierten Behörden der Republik Korea eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach geleisteter Steuerrückerstattung vorbehalten hat (vgl. E. 2.7).

3.4 Es besteht nach dem Gesagten berechtigter Grund zur Annahme, dass der NTS die für die Klärung der Steuerfragen, welche Anlass für das Amtshilfegesuch gaben, nötigen Informationen bereits besitzt und sein Interesse an diesem Ersuchen damit dahingefallen ist. Da die Steuerrückerstattung an die Beschwerdeführerin soweit ersichtlich vorbehaltlos erfolgte, bestehen insbesondere auch keine Anhaltspunkte dafür, dass sich das Interesse des NTS an seinem Gesuch zwischenzeitlich lediglich, aber immerhin noch darauf beschränkt, eine Bestätigung für nicht völlig zweifelsfreie Erkenntnisse der koreanischen Behörden zu erhalten (vgl. zu diesem Verifikationszweck E. 2.7).

Die vorliegenden zeitlichen Abläufe sprechen sodann nicht gegen ein Dahinfallen des Interesses des NTS: Dessen letztes aktenkundige Schreiben, in welchem er auf sein Amtshilfeersuchen Bezug nahm, datiert nämlich auf den 4. Februar 2014 (vgl. Akten Vorinstanz, S. 295 f.). Es erscheint in zeitlicher Hinsicht nicht als ausgeschlossen, dass die steuerliche Untersuchung in der Republik Korea zwischen diesem Zeitpunkt und dem 12. Mai 2014 (Datum der «Notice of Tax Examination Result») abgeschlossen werden konnte, so dass sich – insbesondere nach der daraufhin vorgenommenen Steuerrückerstattung – für den NTS weitere Nachfragen bei der ESTV erübrigten.

3.5 Der NTS hat sein Amtshilfegesuch bislang nicht zurückgezogen, obschon die erwähnte Steuerrückerstattung an die Beschwerdeführerin bereits vollzogen worden ist und die ESTV dem NTS in der Folge mit Schreiben vom 17. September 2014 auf dieses Gesuch hin hier nicht im Streit liegende Informationen übermittelt hat. Dies kann aber nicht als ausschlaggebendes Indiz für ein fortbestehendes Interesse des NTS an der Behandlung seines Ersuchens gewertet werden:

In diesem Zusammenhang gilt zu beachten, dass die Vorinstanz im erwähnten Schreiben vom 17. September 2014 unter Bezugnahme auf das Gesuch des NTS von einer gestützt auf Art. 25 DBA-KR möglichen partiellen Informationsübermittlung («partial transmission») sprach und sich dabei weder ausdrücklich noch implizit einen Entscheid (oder eine nachfolgende Informationsübermittlung) betreffend die hier streitbetroffene Frage 6 des Amtshilfegesuches vorbehielt. Nach Treu und Glauben kann das Schreiben deshalb als abschliessende Antwort auf das Informationsersuchen verstanden werden. Nach diesem Verständnis des Schreibens hat die ESTV mit anderen Worten implizit erklärt, dass eine Übermittlung von Informationen und Unterlagen betreffend die Frage 6 ausgeschlossen ist. Vor

diesem Hintergrund ist ungewiss, ob der NTS überhaupt noch mit einer Informationsübermittlung durch die ESTV rechnet oder ob er nicht vielmehr annimmt, dass das Amtshilfeverfahren auch ohne Rückzug seines Gesuches mit dem Schreiben der Vorinstanz vom 17. September 2014 beendet wurde. Der Umstand, dass der NTS bislang keinen Rückzug seines Ersuchens erklärt hat, hat deshalb kein entscheidendes Gewicht.

Es kommt hinzu, dass der NTS nicht ausdrücklich erklärt hat, bis zum Erhalt der verlangten Informationen an seinem Gesuch festhalten zu wollen.

3.6 Unter den dargelegten Umständen wäre es unverhältnismässig, entsprechend der angefochtenen Schlussverfügung dem NTS Amtshilfe zu leisten, und fehlte es den nach der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Unterlagen und Informationen bereits bei Erlass dieser Verfügung an der Voraussetzung der Amtshilfeverpflichtung bildenden voraussichtlichen Erheblichkeit im Sinne des Abkommensrechts (vgl. E. 2.7).

Die Leistung von Amtshilfe in der hiervor aufgezeigten Konstellation würde im Übrigen gemäss der vom Bundesgericht im Ergebnis gestützten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts auch gegen das abkommensrechtliche Subsidiaritätsprinzip verstossen (vgl. E. 2.7).

Nach dem Gesagten ist zurzeit keine Amtshilfe zu leisten.

Nichts am Ergebnis der vorstehenden Würdigung ändern kann der Umstand, dass die Amtshilfe auf Ersuchen nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen in der Fassung vom 17. Juli 2012 voraussetzt, dass zum Zeitpunkt, in welchem das Informationsersuchen gestellt wurde, eine gewisse Wahrscheinlichkeit («reasonable possibility») besteht, dass die geforderten Informationen relevant sein werden (vgl. E. 2.5 Abs. 2). Denn die entsprechende Stelle des Kommentars bezieht sich nicht auf die hier in Frage stehende Konstellation, bei welcher davon auszugehen ist, dass das (ursprünglich allenfalls vorhanden gewesene) Interesse der ersuchenden Behörde an der Amtshilfe im Laufe des Verfahrens dahingefallen ist. Auch die in E. 2.5 Abs. 2 hiervor erwähnten weiteren Ausführungen des Kommentars in der Fassung vom 17. Juli 2012 sind für diese Sachlage von vornherein nicht einschlägig. Demgemäss erscheint vorliegend eine Amtshilfeleistung selbst dann nicht als angezeigt, wenn die voraussichtliche Erheblichkeit der hier in Frage stehenden Unterlagen sowie Informationen im Zeitpunkt der Einreichung des Gesuches des NTS (4. November 2013) gegeben gewesen wäre.

4.
Da vorliegend nach dem Ausgeführten Gewissheit besteht, dass die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Informationen (jedenfalls) nicht (mehr) gegeben ist, handelt es sich hier nicht um einen Fall, bei welchem der ersuchte Staat im Sinne der erwähnten Stelle in Ziff. 5 des Kommentars zu Art. 26 Abs. 2 OECD-Musterabkommen in der Fassung vom 17. Juli 2012 von Tatsachen Kenntnis erhalten hat, welche die voraussichtliche Erheblichkeit eines Teils der verlangten Informationen in Frage stellen (vgl. E. 2.5 Abs. 3). Es braucht hier folglich nicht geklärt zu werden, ob bei einem solchen Fall die im entsprechenden Passus des Kommentars erwähnte Pflicht der zuständigen Behörde, mit den zuständigen Behörden des ersuchenden Staates Verbindung aufzunehmen, tatsächlich greifen würde. Eine Pflicht der ESTV, dem NTS Gelegenheit einzuräumen, zur Frage des Einflusses der von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren vorgelegten Dokumente auf das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit Stellung zu nehmen, besteht bzw. bestand vorliegend auch nicht etwa aufgrund von Art. 6 Abs. 3 StAhiG (vgl. zu dieser Bestimmung vorn E. 2.6). Denn beim hier zu beurteilenden Fall gebricht es – wie ausgeführt – an der materiellen Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen (vgl. dazu auch Urteile des BVGer A-6728/2014 vom 25. September 2015 E. 12, A-6600/2014 vom 24. März 2015 E. 11).

Im Übrigen ist in diesem Kontext darauf hinzuweisen, dass Entscheide im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen nicht in materielle Rechtskraft erwachsen. Vor diesem Hintergrund ist, wenn ein Amtshilfebegehren die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung nicht erfüllt, ein neues, vervollständigtes und/oder korrigiertes Amtshilfegesuch möglich (vgl. Urteil des BVGer A-6728/2014 vom 25. September 2015 E. 12).

5.
Es ergibt sich somit, dass die angefochtene Schlussverfügung nicht rechtskonform und deshalb aufzuheben ist. Es darf dem NTS keine Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerin geleistet werden.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die angefochtene Schlussverfügung vom 18. September 2014 ist aufzuheben.

6.
Bei diesem Verfahrensausgang gilt die Beschwerdeführerin als überwiegend obsiegend.

6.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Vorinstanz trägt als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Einer obsiegenden Partei dürfen nur Verfahrenskosten auferlegt werden, die sie durch die Verletzung von Verfahrenspflichten verursacht hat (Art. 63 Abs. 3 VwVG in Verbindung mit Art. 1 ff. des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Als unnötigerweise verursacht gelten die Kosten für ein Verfahren insbesondere dann, wenn ein Beschwerdeführer seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und Beweismittel verschuldetermassen verspätet eingereicht hat (vgl. Urteil des BVGer B-173/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 7, A-1527/2006 vom 6. März 2008 E. 6.2, mit Hinweisen).

Im vorliegenden Fall ist es trotz der teilweisen Gutheissung der Beschwerde gerechtfertigt, der Beschwerdeführerin die gesamten Verfahrenskosten von Fr. 2'500.- aufzuerlegen, hat sie doch ohne ersichtlichen Grund die für die teilweise Gutheissung des Rechtsmittels ausschlaggebenden Dokumente betreffend die in der Republik Korea erfolgte Steuerrückerstattung erst im Beschwerdeverfahren sowie teilweise erst mit ihrer Eingabe vom 22. Dezember 2014 eingereicht und damit ihre Mitwirkungspflichten verletzt.

6.2 Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist vorliegend aus den gleichen Gründen, wie sie für die Kostenverlegung ausschlaggebend sind (vgl. E. 6.1), nicht zuzusprechen (vgl. Urteil des BVGer B-173/2014 vom 9. Dezember 2014 E. 8).

7.

Gemäss Art. 83 Bst. h BGG kann dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird, soweit darauf eingetreten wird, gutgeheissen. Die angefochtene Schlussverfügung der ESTV vom 18. September 2014 wird aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerin geleistet.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

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: