Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 112/2015

Urteil vom 27. August 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte
Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____ Foundation,
Beschwerdegegnerin,
vertreten durch Rechtsanwälte Walter H. Boss und
Nelly Iglesias, Bellerivestrasse 241, 8008 Zürich.

Gegenstand
Internationale Amtshilfe in Steuersachen;
Amtshilfe DBA-KR; Akteneinsicht (Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde),

Beschwerde gegen die Zwischenverfügung
des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 22. Januar 2015.

Sachverhalt:

A.

Der National Tax Service (NTS) der Republik Korea richtete am 4. November 2013 ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV.

B.

Am 18. September 2014 erliess die ESTV eine Schlussverfügung, wonach dem NTS Amtshilfe betreffend X._____ Foundation geleistet werde und die entsprechenden, von der Privatbank Y._____ AG, U._____, edierten Informationen und Unterlagen dem NTS übermittelt würden.

X._____ Foundation erhob am 20. Oktober 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Am 4. Dezember 2014 reichte die ESTV dem Bundesverwaltungsgericht eine Vernehmlassung unter Beilage eines verschlüsselten USB-Sticks mit den Verfahrensakten ein. In einer Begleitnotiz zur Vernehmlassung vom 4. Dezember 2014 ersuchte die ESTV darum, im Fall eines Akteneinsichtsgesuchs von X._____ Foundation nur über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens zu informieren und keine Einsicht in das Amtshilfegesuch selbst zu gewähren. Zudem beantragte die ESTV, Informationen betreffend nicht am Beschwerdeverfahren beteiligte Dritte von einer allfälligen Akteneinsicht auszunehmen.

Am 22. Dezember 2014 ersuchte X._____ Foundation um Einsicht in sämtliche Beilagen zur Vernehmlassung der ESTV. Im Rahmen ihrer Stellungnahme hierzu reichte die ESTV am 16. Januar 2015 einen verschlüsselten USB-Stick mit geschwärzten Namen und Kontaktdaten der in die Angelegenheit involvierten Mitarbeitenden des NTS ein und beantragte neu, X._____ Foundation sei Einsicht in die Verfahrensakten unter Beachtung der von ihr - der ESTV - vorgenommenen Schwärzungen zu gewähren.

Mit Zwischenverfügung vom 22. Januar 2015 hiess das Bundesverwaltungsgericht das Akteneinsichtsgesuch von X._____ Foundation gut und wies den Verfahrensantrag der ESTV auf partielle Beschränkung der Akteneinsicht ab. Nach Eintritt der Rechtskraft der Zwischenverfügung gehe der verschlüsselte, am 4. Dezember 2014 eingereichte USB-Stick an X._____ Foundation. Die ESTV habe dieser nach Eintritt der Rechtskraft der Zwischenverfügung das gültige Passwort für den erwähnten USB-Stick mitzuteilen.

C.

Die ESTV erhebt am 2. Februar 2015 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragt die Aufhebung der angefochtenen Zwischenverfügung, soweit diese das Akteneinsichtsgesuch betrifft. X._____ Foundation sei die Akteneinsicht nur unter Beachtung der von ihr - der ESTV - vorgenommenen Schwärzungen zu gewähren. Der am 16. Januar 2015 eingereichte, verschlüsselte USB-Stick sei X._____ Foundation nach Ausfällung des Urteils des Bundesgerichts zuzustellen und das zugehörige Passwort sei ihr mitzuteilen.

Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf Vernehmlassung. X._____ Foundation beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Grundlage des Verfahrens ist ein Amtshilfegesuch des NTS vom 4. November 2013, welches sich auf das Abkommen vom 12. Februar 1980 zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-KR; SR 0.672.928.11) stützt. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 672.5; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2. Die angefochtene Zwischenverfügung wurde vom Bundesverwaltungsgericht als einer zulässigen Vorinstanz erlassen (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG) und betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts, weshalb die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich offen steht (Art. 82 lit. a BGG).

1.3. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde nur zulässig, 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 BGG).

1.3.1. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen.

Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, die von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).

1.3.2. Gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).

Die Beschwerdeführerin macht zu Recht nicht geltend, es handle sich um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG. Zur Begründung des Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung bringt sie vor, es gehe um den Umfang des Akteneinsichtsrechts im Amtshilfeverfahren, insbesondere vor dem Bundesverwaltungsgericht. Die Vorinstanz habe fälschlicherweise Art. 14 Abs. 1 StAhiG im Beschwerdeverfahren für die Frage der Akteneinsicht als nicht massgeblich erachtet. Zudem habe sie Art. 15 StAhiG und Art. 27 Abs. 1 lit. a VwVG unrichtig angewendet und Art. 25 Abs. 2 DBA-KR nicht berücksichtigt.

1.3.3. Die Frage, wie Art. 14 Abs. 1 und Art. 15 StAhiG im Kontext des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf Akteneinsicht zu beurteilen sind, kann - auch mit Blick auf den Auslandsbezug des Verfahrens - als Grundsatzfrage behandelt werden. Die Beschwerde ist somit unter diesem Gesichtspunkt zulässig.

1.4. Der angefochtene Entscheid ist eine Zwischenverfügung, welche die Vorinstanz im Rahmen des Verfahrens betreffend Anfechtung einer Schlussverfügung im Sinn von Art. 19 StAhiG erlassen hat. Gegen selbständig eröffnete Zwischenentscheide ist die Beschwerde zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG).

Vorliegend kommt einzig eine Anfechtung gestützt auf Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG in Frage. Der nicht wieder gutzumachende Nachteil im Sinn dieser Bestimmung muss rechtlicher Natur sein; erforderlich ist ein Nachteil, der auch durch einen für die beschwerdeführende Partei günstigen Endentscheid in der Zukunft nicht mehr behoben werden kann (BGE 137 III 324 E. 1.1). Eine Zwischenverfügung über die Ausgestaltung der Akteneinsicht hat möglicherweise dann irreparable Auswirkungen, wenn nach Auffassung einer Partei Dritten zu weitgehend Einblick in Unterlagen gewährt wird; die (allenfalls zu Unrecht) bereits gewährte, zu umfassende Akteneinsicht kann nämlich später, nach Vorliegen des Endentscheids, nicht mehr rückgängig gemacht werden (Urteil 2C 142/2010 vom 18. Februar 2010 E. 2.3). So verhält es sich im vorliegenden Fall, weshalb die Beschwerde gegen die angefochtene Zwischenverfügung zulässig ist.

1.5. Die ESTV ist gemäss Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 der Organisationsverordnung vom 17. Februar 2010 für das Eidgenössische Finanzdepartement (OV-EFD; SR 172.215.1) zur Beschwerdeführung berechtigt (Behördenbeschwerde, vgl. BGE 136 II 359 E. 1.2 S. 362).

1.6. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 42 BGG und Art. 100 Abs. 2 lit. b BGG) ist einzutreten.

2.

Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 BV verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1 S. 467; 135 II 286 E. 5.1 S. 293).

2.1. Für das Verwaltungsverfahren des Bundes und das anschliessende Beschwerdeverfahren konkretisieren Art. 26-28 VwVG (SR 172.021) das Recht auf Akteneinsicht. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (lit. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (lit. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (lit. c) am Sitz der verfügenden Behörde oder einer durch diese zu bezeichnenden kantonalen Behörde einzusehen. Art. 27 VwVG regelt die Ausnahmen. Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (lit. a), wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (lit. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (lit. c). Die Verweigerung der Einsichtnahme darf sich nur auf die Aktenstücke erstrecken, für die Geheimhaltungsgründe bestehen (Art. 27 Abs. 2 VwVG). Die Einsichtnahme in eigene Eingaben der Partei, ihre als Beweismittel
eingereichten Urkunden und ihr eröffnete Verfügungen darf nicht, die Einsichtnahme in Protokolle über eigene Aussagen der Partei nur bis zum Abschluss der Untersuchung verweigert werden (Art. 27 Abs. 3 VwVG). Wird einer Partei die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf auf dieses zum Nachteil der Partei nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von seinem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ihr ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 28 VwVG).

2.2. Auf spezialgesetzlicher Ebene enthält auch das StAhiG Regeln, welche aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör abgeleitet sind. Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens; sie informiert die weiteren Personen, von deren Beschwerdeberechtigung sie nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG ausgehen muss, über das Amtshilfeverfahren (Art. 14 Abs. 2 StAhiG). Die beschwerdeberechtigten Personen können sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen (Art. 15 Abs. 1 StAhiG). Soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft macht, kann die ESTV einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in die entsprechenden Aktenstücke nach Art. 27 VwVG verweigern (Art. 15 Abs. 2 StAhiG).

3.

Nachfolgend werden die wesentlichen Standpunkte der Vorinstanz, der Beschwerdeführerin und der Beschwerdegegnerin dargelegt.

3.1. Die Vorinstanz erwog, die Grundsätze zum Akteneinsichtsrecht würden auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht gelten, sofern das StAhiG keine abweichenden Vorschriften vorsehe. Art. 14 und 15 StAhiG würden den Anspruch auf rechtliches Gehör konkretisieren. Es frage sich, ob sich das Einsichtsrecht betreffend das Amtshilfeersuchen und die Verfahrensakten bei einem Fall der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nach Art. 14 Abs. 1 StAhiG richte bzw. ob diese Vorschrift den Regeln des VwVG vorgehe. Nach dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 StAhiG sei es die ESTV, welche über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiere. Dies spreche dafür, dass diese Vorschrift nur auf das erstinstanzliche Verfahren, nicht aber auf das Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht Anwendung finde. Der mit Anhebung des Beschwerdeverfahrens ausgelöste Devolutiveffekt erstrecke sich auch auf die Befugnis, Akteneinsicht zu gewähren oder andere Parteirechte einzuräumen. Deswegen beschränke sich die Tragweite von Art. 14 Abs. 1 StAhiG mit Bezug auf die Parteirechte auf das erstinstanzliche Verfahren. Dieser Schluss ergebe sich auch aus der systematischen Auslegung von Art. 14

Abs. 1 StAhiG. Diese Bestimmung finde sich nicht unter den allgemeinen Bestimmungen im ersten Abschnitt des StAhiG, sondern im dritten Abschnitt mit dem Titel "Informationsbeschaffung". Auch Art. 19 StAhiG, der das Beschwerdeverfahren regle, sei an anderer Stelle im Erlass untergebracht, nämlich im vierten Abschnitt mit dem Titel "Informationsübermittlung". Art. 14 Abs. 1 StAhiG, welcher die Informationspflicht der Behörde auf die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens beschränke, sei bei verfassungskonformer Auslegung restriktiv zu handhaben; jedenfalls spreche der Grundsatz der Akteneinsicht gemäss Art. 29 Abs. 2 BV dafür, dass Art. 14 Abs. 1 StAhiG die Frage der Akteneinsicht im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht beschlage. Die Beschränkung der Informationspflicht auf die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens werde auch in der Botschaft zur Änderung des StAhiG mit einem Hinweis auf den Kommentar zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens (nachfolgend: OECD-MA) gerechtfertigt. Dies bedeute jedoch nicht zwingend, dass die betroffene Person auch im Beschwerdeverfahren nur über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens zu informieren sei. Die Gefahr, dass beispielsweise belastende Beweisstücke vernichtet
würden und damit keine Amtshilfe mehr möglich wäre, sei im Beschwerdeverfahren geringer als im erstinstanzlichen Verfahren, da im Beschwerdeverfahren die Informationsbeschaffung stets abgeschlossen sei.

Die Vorinstanz kam zum Schluss, Art. 14 Abs. 1 StAhiG bilde keine Grundlage, die (damalige) Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren nur über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens zu informieren und ihr die Einsicht in das Gesuch, insbesondere in die darin enthaltenen Angaben zu Namen und Kontaktdaten des NTS, zu verweigern. Sollte Art. 15 Abs. 2 StAhiG im Beschwerdeverfahren für die Frage der Akteneinsicht massgeblich sein, wäre insoweit, als "die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft macht", die Verweigerung der Einsicht nach Art. 27 VwVG möglich. Der NTS habe keine Geheimhaltungsgründe geltend gemacht, weshalb Art. 15 Abs. 2 StAhiG keine partielle Verweigerung der Einsichtnahme erlaube. Indessen sei zu prüfen, ob eine teilweise Beschränkung des Akteneinsichtsrechts in Anwendung von Art. 27 VwVG angezeigt sei. Der von der ESTV sinngemäss angerufene Kommentar zum OECD-MA auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Fassung vom 17. Juli 2012) könne bei der Auslegung der DBA nur subsidiär verwendet werden. Das DBA-KR bzw. Ziff. 2 lit. e des Protokolls zum DBA-KR behalte die Vorschriften des Verwaltungsverfahrensrechts des ersuchten Staates betreffend
die Rechte der steuerpflichtigen Person ausdrücklich vor. Diese Vorschriften würden beim Entscheid über die Akteneinsicht im Beschwerdeverfahren eine einzelfallbezogene Abwägung zwischen den entgegenstehenden Interessen verlangen. Die Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde seien im Geltungsbereich des DBA-KR nach internationalen Vereinbarungen oder Gepflogenheiten nicht vertraulich zu behandeln. Somit liege kein Grund vor, die Einsichtnahme in die Akten im Sinn von Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG zu verweigern. Art. 27 Abs. 1 lit. b VwVG lasse es grundsätzlich zu, die Identität der involvierten Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde geheimzuhalten. Dazu müssten jedoch im konkreten Fall Anhaltspunkte bestehen, dass den betreffenden Personen Anfeindungen, Nachstellungen oder rechtswidrige Beeinträchtigungen seitens der zur Einsicht berechtigten Person drohen. Dies sei hier nicht der Fall, und auch sonst lägen keine privaten Geheimhaltungsinteressen im Sinn von Art. 27 Abs. 1 lit. b VwVG vor. Schliesslich werde weder substanziiert geltend gemacht noch sei aus den Akten ersichtlich, dass die Bekanntgabe der Namen und Kontaktdaten der involvierten Mitarbeitenden des NTS die Untersuchung in der Republik Korea
gefährden könnte. Somit liege kein Interesse an einer noch nicht abgeschlossenen Untersuchung vor, welches gemäss Art. 27 Abs. 1 lit. c VwVG eine Einschränkung der Aktenteinsicht rechtfertigen würde.

3.2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, aus der Botschaft zur Änderung des StAhiG gehe hervor, dass Art. 14 Abs. 1 StAhiG der Neufassung des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA entspreche. Danach könne der ersuchte Staat die betroffene Person lediglich über das Minimum einer im Ersuchen enthaltenen Information in Kenntnis setzen. Aus dem Kommentar zu Art. 26 Abs. 2 OECD-MA ergebe sich, dass insbesondere auch das Amtshilfeersuchen vertraulich zu behandeln sei und nicht tel quel an die betroffene bzw. beschwerdeberechtigte Person herausgegeben werden dürfe. Von der Geheimhaltungspflicht gemäss Art. 26 Abs. 2 OECD-MA werde auch die Beschwerdeinstanz erfasst. Der OECD-Kommentar sehe lediglich vor, dass die ersuchte Behörde das Amtshilfeersuchen in einem Beschwerdeverfahren dem Gericht offenlegen könne, auch dies jedoch nur, wenn der ersuchende Staat sich nicht dagegen ausspreche. Die Neuformulierung von Art. 14 Abs. 1 StAhiG zeige, dass der Gesetzgeber den Vorbehalt nach Art. 25 Abs. 2 DBA-KR betreffend die

Verfahrensrechte der steuerpflichtigen Personen zumindest hinsichtlich der Akteneinsicht nicht für sich habe beanspruchen wollen. Die Geheimhaltungspflicht gemäss OECD-Standard solle nicht durch die Gewährung von Akteneinsicht
gemäss schweizerischem Recht eingeschränkt werden. Die Praxis, seit dem 1. August 2014 nur noch über die wesentlichen Teile des Ersuchens zu informieren und damit auch keine Namen oder Kontaktdaten der Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde mitzuteilen, würde durch die Bekanntgabe im Beschwerdeverfahren ausgehebelt. Zudem erwachse den betroffenen Personen aus dieser gesetzlichen Regel kein Nachteil. Selbst wenn Art. 14 Abs. 1 StAhiG im Beschwerdeverfahren nicht zur Anwendung komme, wäre die Akteneinsicht auf die wesentlichen Teile zu beschränken. Dies ergebe sich aus Art. 25 Abs. 2 DBA-KR, welcher als Völkerrecht sowohl dem StAhiG als auch dem VwVG vorgehe. Die OECD-Staaten würden viel Wert auf die grundsätzliche Geheimhaltung des Amtshilfeersuchens sowie der Namen und Kontaktdaten von Mitarbeitenden ihrer Behörden legen, insbesondere aus Gründen des Persönlichkeitsschutzes. Zudem werde befürchtet, dass bei Bekanntwerden dieser Daten der Erfolg von Untersuchungen im jeweiligen Inland gefährdet sei bzw. dass diese Personen für entsprechende Arbeiten nicht mehr eingesetzt werden könnten.

Art. 14 Abs. 1 StAhiG stelle im Verhältnis zu Art. 15 StAhiG eine lex specialis dar. Soweit es um die Akteneinsicht in Amtshilfeersuchen gehe, müsse diese Spezialregelung zur Anwendung kommen. Andernfalls würde die klare gesetzgeberische Absicht vereitelt, welche Art. 14 Abs. 1 StAhiG zugrunde liege. Zudem müsse Art. 15 StAhiG völkerrechtskonform ausgelegt werden. Dies bedeute, dass keine ausdrückliche Glaubhaftmachung von Geheimhaltungsgründen durch die ersuchende Behörde vorausgesetzt werden dürfe.

Eine beschränkte Gewährung der Akteneinsicht ergebe sich auch bei richtiger Anwendung von Art. 27 Abs. 1 VwVG. Eine Beschränkung der Akteneinsicht unter Berufung auf die Wahrung der äusseren Sicherheit sei zulässig, um die Erfüllung völkerrechtlicher Verpflichtungen und die Pflege guter Beziehungen zum Ausland sicherzustellen. Die völkerrechtliche Verpflichtung, Informationen aus Amtshilfeersuchen auf ein Minimum zu beschränken und die Namen und Kontaktdaten von Mitarbeitenden der ersuchenden Behörde geheim zu halten, ergebe sich direkt aus Art. 26 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 25 Abs. 2 DBA-KR. Eine unbeschränkte Gewährung der Akteneinsicht im Beschwerdeverfahren verletze folglich Völkerrecht. Art. 27 Abs. 1 VwVG sei als "kann-Bestimmung" formuliert. Trotzdem könne die Behörde nicht frei über eine Beschränkung der Akteneinsicht befinden. Wenn aus der Interessenabwägung ein überwiegendes Interesse gegen die unbeschränkte Gewährung der Akteneinsicht resultiere, müsse die Behörde die Akteneinsicht zwingend einschränken. Vorliegend sei kein Interesse der Beschwerdegegnerin an der Bekanntgabe der Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden des NTS ersichtlich, weshalb das öffentliche Interesse überwiege.

3.3. Die Beschwerdegegnerin bringt vor, aufgrund des fehlenden Zugangs zu den Akten sei sie nicht in der Lage festzustellen, ob die von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Schwärzungen tatsächlich nur die Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden des NTS beträfen, wie die Beschwerdeführerin ausführe. Deshalb müsse ihr - der Beschwerdegegnerin - nach Massgabe von Art. 29 BV und Art. 29 VwVG volle Einsicht in die der Vernehmlassung der ESTV vom 4. Dezember 2014 beigelegten Akten gewährt werden. Art. 14 Abs. 1 StAhiG sei im dritten Abschnitt des StAhiG unter "Informationsbeschaffung" zu finden und betreffe das nicht streitige Verwaltungsverfahren. Das Gleiche gelte für Art. 15 StAhiG. Die in dieser Bestimmung erwähnten Geheimhaltungsgründe der ausländischen Behörde lägen hier nicht vor und würden von der Beschwerdeführerin nicht einmal behauptet. Auch im Licht des OECD-Kommentars sei nicht ersichtlich, inwiefern die Akteneinsicht die bereits abgeschlossene Informationsbeschaffung gefährden sollte. Die Schweiz als der ersuchte Staat sei berechtigt zu entscheiden, inwiefern die Informationen dem betroffenen Steuerzahler übermittelt werden könnten. Weder das OECD-MA noch das DBA-KR würden die Verfahrensrechte der betroffenen
beschwerdeberechtigten Person im Bereich der Steueramtshilfe beschränken. Dies ergebe sich schon aus Ziff. 2 lit. e des Protokolls zum DBA-KR. Sie - die Beschwerdegegnerin - wolle wissen, welche Vorwürfe ihr gegenüber erhoben würden. Ihr Interesse sei nicht auf die Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden des NTS gerichtet, wie die Beschwerdeführerin suggeriere. Dies sei ein Scheinargument, aus dem die Beschwerdeführerin eine angebliche Verletzung von Völkerrecht durch Offenlegung des Amtshilfeersuchens herzuleiten versuche.

4.

4.1. Streitig ist einzig die Offenlegung bzw. Schwärzung der Namen und Kontaktdaten der im Amtshilfegesuch genannten Mitarbeitenden des NTS. Die Beschwerdeführerin sieht in Art. 14 Abs. 1 StAhiG die landesrechtliche Grundlage dafür, diese Daten nicht bekannt zu geben, wobei die Bestimmung den internationalen Verpflichtungen entspreche. Die Beschwerdegegnerin besteht auf der vollständigen Akteneinsicht, wobei es ihr nicht um die Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden des NTS gehe, sondern darum, in das Amtshilfegesuch Einsicht zu nehmen.

Der Einwand der Beschwerdegegnerin, sie könne nur bei vollständigem Zugang zu den Akten prüfen, ob ihr keine Informationen vorenthalten worden seien, ist zirkulär und trifft damit ins Leere. Bei jedem Akteneinsichtsgesuch, welches nur teilweise bewilligt wird, muss die gesuchstellende Partei darauf vertrauen (können), dass tatsächlich nur jene Teile entfernt bzw. geschwärzt wurden, welche dem Akteneinsichtsrecht nicht unterliegen.

Hier stellt sich vielmehr die Frage, ob die Vorinstanz die Gewährung der Akteneinsicht zu Recht auf Art. 26 Abs. 1 VwVG gestützt hat bzw. welche Bedeutung Art. 14 und 15 StAhiG im Gefüge der verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Normen zum rechtlichen Gehör und zur Akteneinsicht zukommt.

4.2. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte, den Zweck der Norm, die ihr zugrunde liegenden Wertungen und ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen abzustellen. Die Materialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Bei der Auslegung neuerer Bestimmungen kommt den Materialien eine besondere Stellung zu, weil veränderte Umstände oder ein gewandeltes Rechtsverständnis eine andere Lösung weniger nahelegen (BGE 141 V 191 E. 3 S. 194 mit Hinweisen).

4.3. Die ursprüngliche Fassung von Art. 14 Abs. 1 StAhiG vom 28. September 2012 (in Kraft bis 31. Juli 2014; AS 2013 235) lautete:

"Die ESTV informiert die betroffene Person über das Ersuchen, soweit die ausländische Behörde nicht Geheimhaltungsgründe hinsichtlich des Verfahrens glaubhaft macht."

Die Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes (BBl 2011 6193) präzisiert dazu, es könne angebracht sein, mit der Information der betroffenen Person zuzuwarten, wenn die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe glaubhaft mache. Müsste die ESTV die betroffene Person in jedem Fall sofort informieren, bestehe die Gefahr, dass belastende Beweisstücke vernichtet würden und damit keine Amtshilfe mehr möglich wäre (BBl 2011 6215).

Die aktuelle Fassung von Art. 14 Abs. 1 StAhiG, in Kraft seit 1. August 2014, lautet folgendermassen:

"Die ESTV informiert die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens."

In der Botschaft vom 16. Oktober 2013 zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes (BBl 2013 8369) wird erläutert, diese Beschränkung entspreche der Neufassung des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA, wonach der ersuchte Staat die betroffene Person lediglich über das Minimum einer im Ersuchen enthaltenen Information in Kenntnis setzen könne (BBl 2013 8376).

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass beim Eingang des Amtshilfegesuchs bei der Beschwerdeführerin im November 2013 noch die ursprüngliche Fassung von Art. 14 Abs. 1 StAhiG vom 28. September 2012 in Kraft stand und daher anzuwenden war. Als Verfahrensbestimmung wäre die revidierte Fassung, soweit massgeblich (wovon die Beschwerdeführerin ausgeht), sofort nach Inkrafttreten und damit auch im Beschwerdeverfahren grundsätzlich anwendbar.

Nach dem Wortlaut enthält Art. 14 Abs. 1 StAhiG in beiden Fassungen kein Akteneinsichtsrecht, sondern eine Informationspflicht der Behörde. Die Informationspflicht ist Spiegelbild des Anspruchs auf Information und als solches ist sie Teil des Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. auch CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], 2014, N. 159 zu Art. 14 StAhiG). Der Informationsanspruch geht insofern weniger weit als das Akteneinsichtsrecht, als mit der Gewährung der Akteneinsicht der Informationsanspruch eingelöst wird, nicht aber umgekehrt. Indessen enthält der Informationsanspruch eine Pflicht der Behörde zur aktiven Information, ohne dass es - wie bei der Akteneinsicht - eines Gesuchs bedürfte. So bezweckt Art. 14 Abs. 1 StAhiG, dass die betroffene Person über den Eingang des Gesuchs orientiert wird, sofern darauf eingetreten wird (SCHODER, N. 159 zu Art. 14 StAhiG). Die betroffene Person muss (trotz der Beschränkung des Informationsanspruchs auf die wesentlichen Teile des Gesuchs) aus der Information erkennen können, ob sie tatsächlich das Subjekt der Untersuchung ist und was ihr vorgeworfen wird (Botschaft zur Änderung des StAhiG,
BBl 2013 8376). Dieses Erfordernis galt selbstredend schon in der bis zum 31. Juli 2014 geltenden Fassung, welche den Informationsanspruch unter den Vorbehalt von glaubhaft zu machenden Geheimhaltungsgründen der ersuchenden Behörde stellte. Die geltende Fassung beschränkt den Informationsanspruch der betroffenen Person von vornherein auf die wesentlichen Teile des Gesuchs. Ein Recht auf Akteneinsicht ist darin nicht enthalten.

Dagegen gewährt Art. 15 Abs. 1 StAhiG den beschwerdeberechtigten Personen, zu denen auch die betroffenen Personen gehören (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG), ein Mitwirkungs- und Akteneinsichtsrecht. Art. 15 Abs. 2 StAhiG verweist für die Möglichkeit der teilweisen Verweigerung der Akteneinsicht auf Art. 27 VwVG. Da die Bestimmungen des VwVG zur Akteneinsicht und deren Beschränkung - wie auch die übrigen Bestimmungen, welche das rechtliche Gehör betreffen - ohnehin gelten, soweit das StAhiG nichts abweichendes vorsieht (Art. 5 Abs. 1 StAhiG), kommt Art. 15 StAhiG keine eigenständige Bedeutung zu. Die Norm gibt den Inhalt von Art. 26-33 VwVG wieder, trägt jedoch der Besonderheit Rechnung, dass im Amtshilfeverfahren nicht in erster Linie die verfügende Behörde, sondern die ersuchende ausländische Behörde Geheimhaltungsinteressen hat, welche der Akteneinsicht entgegenstehen können. Im Übrigen ergibt sich der Sinn von Art. 15 Abs. 1 StAhiG aus dem Zusammenspiel mit den Informationspflichten nach Art. 14 und 14a StAhiG, wie nachfolgend darzulegen ist.

4.4. Die ESTV vertritt die Auffassung, Art. 14 Abs. 1 StAhiG sei als lex specialis zu Art. 15 StAhiG zu betrachten. Ein lex-generalis/lex specialis -Verhältnis liegt vor, wenn zwei Bestimmungen den gleichen Sachbereich regeln, die eine Bestimmung jedoch ein abweichendes Tatbestandsmerkmal aufweist und dementsprechend eine von der lex generalis abweichende Rechtsfolge normiert. Dieses Muster ist hier nicht vollkommen verwirklicht. Der gemeinsame Bereich könnte allenfalls darin erblickt werden, dass mit beiden Bestimmungen die Wahrung des rechtlichen Gehörs bezweckt wird. Abweichend von Art. 14 Abs. 1 StAhiG gewährt Art. 15 StAhiG ein Akteneinsichtsrecht. Würde Art. 14 Abs. 1 StAhiG Art. 15 StAhiG vorgehen, ergäbe die Regelung keinen Sinn. Vielmehr ergänzen die beiden Bestimmungen einander in zeitlicher Hinsicht. Dies ergibt sich aus dem Ablauf des Verwaltungsverfahrens nach StAhiG. In der Phase der Informationsbeschaffung besteht zur Wahrung des rechtlichen Gehörs der (weniger weit gehende) Informationsanspruch nach Art. 14 Abs. 1 StAhiG betreffend Eingang des Ersuchens und die damit verbundenen notwendigen Auskünfte. Nach Abschluss der Informationsbeschaffung, aber vor Eröffnung der Schlussverfügung ist den (voraussichtlich)
beschwerdeberechtigten Personen nach Massgabe von Art. 15 StAhiG, d.h. unter Vorbehalt von Art. 27 VwVG, Akteneinsicht zu gewähren. Somit verdrängt der gesetzliche Anspruch auf Information das Recht auf Teilnahme am Verfahren und auf Akteneinsicht nicht. Diese Ansprüche werden lediglich so lange aufgeschoben, als die Informationsbeschaffung noch vereitelt werden könnte. Ein ähnlicher Zweck liegt Art. 27 Abs. 3 VwVG zugrunde. Diese Bestimmung erlaubt es, im Interesse der unverfälschten Sachverhaltsfeststellung die Einsichtnahme in Protokolle über eigene Aussagen der Partei bis zum Abschluss der Untersuchung zu verweigern bzw. bis zur Schlussphase des Verwaltungsverfahrens aufzuschieben (Stephan C. Brunner, in: Auer/Müller/ Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2008, N. 45 f. zu Art. 27 VwVG).

5.

5.1. Gleich wie im erstinstanzlichen Verfahren kann die Akteneinsicht im Beschwerdeverfahren gestützt auf Art. 27 VwVG beschränkt werden. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin handelt es sich bei Art. 27 Abs. 1 VwVG nicht um eine "kann-Bestimmung". Im Wortlaut kommt vielmehr zum Ausdruck, dass die Akteneinsicht die Regel, deren Verweigerung oder Einschränkung dagegen die Ausnahme bildet (vgl. zu diesem Grundsatz auch Urteil 5A 832/2012 vom 25. Januar 2013 E. 4.2.2; KIENER/RÜTSCHE/KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2012, Rz. 609, 622). Die Gründe, welche zu einer Beschränkung des Akteneinsichtsrechts führen können, sind abschliessend aufgezählt. Ein Entschliessungsermessen nach dem Muster "die Behörde kann, muss aber eine Rechtsfolge nicht anordnen" enthält Art. 27 VwVG gerade nicht. Im Gegenteil ist die Behörde verpflichtet, die Akteneinsicht zu gewähren, wenn keine Geheimhaltungsgründe vorliegen.

5.2. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die völkerrechtliche Verpflichtung, Informationen aus dem Amtshilfeersuchen auf ein Minimum zu beschränken, fliesse direkt aus Art. 25 Abs. 2 DBA-KR. Das Interesse an der Wahrung dieser Verpflichtung rechtfertige eine Einschränkung des Akteneinsichtsrechts gestützt auf Art. 27 Abs. 1 lit. a VwVG.

Es trifft zu, dass die Angaben im Amtshilfeersuchen unter die Geheimhaltungsklausel von Art. 26 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 25 Abs. 2 DBA-KR fallen. Danach dürfen die aufgrund des innerstaatlichen Rechts beschafften Informationen nur den Personen und Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das Abkommen fallenden Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen diese Informationen nur für diese Zwecke verwenden; sie dürfen die Informationen (nur) in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Indessen besteht gemäss Art. XIV Ziff. 2 lit. e 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) Einvernehmen darüber, dass im Fall 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. Es besteht im Weiteren Einvernehmen 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. Daraus ergibt sich, dass einer betroffenen Person die (innerstaatlich zulässige) Akteneinsicht nicht unter Hinweis auf Art. 25 Abs. 2 DBA-KR verweigert werden kann (mit Bezug auf Art. 26 Abs. 2 OECD-MA vgl. XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [Hrsg.], Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Commentaire, 2014, N. 87 zu Art. 26 OECD-MA). Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Schweiz mit der Änderung von Art. 14 Abs. 1 StAhiG auf den Vorbehalt des innerstaatlichen Verwaltungsverfahrensrechts verzichtet habe, erweist sich als unbehelflich, weil Art. 14 Abs. 1 StAhiG die Akteneinsicht nicht aufhebt oder materiell einschränkt, sondern nur aufschiebt. Schliesslich ist daran zu erinnern, dass die internationalen Abkommen keine Bestimmungen zum innerstaatlichen Verfahren enthalten, sondern lediglich Regeln, welche die Beziehungen der beteiligten Staaten
betreffen (DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale - une vue d'ensemble, ASA 81 2012/2013 S. 181 ff., hier S. 191).

5.3. Daraus ergibt sich, dass entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin keine völkerrechtliche Verpflichtung vorliegt, die Namen und Kontaktdaten der im Amtshilfeersuchen genannten Mitarbeitenden vor der Beschwerdegegnerin geheimzuhalten. Die Vorinstanz hat somit einen Geheimhaltungsgrund im Sinn von Art. 27 Abs. 1 lit. a VwVG zu Recht verneint. Die Geheimhaltungsgründe nach Art. 27 Abs. 1 lit. b und c VwVG werden von der Beschwerdeführerin nicht angerufen, weshalb auf die entsprechende Begründung der Vorinstanz nicht einzugehen ist.

6.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

Der unterliegenden Beschwerdeführerin sind keine Gerichtskosten aufzuerlegen, da es bei der zugrunde liegenden Steuerangelegenheit nicht um ihr Vermögensinteresse geht (Art. 66 Abs. 4 BGG). Sie hat die Beschwerdegegnerin für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.
Die Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung von Fr. 2'500.– zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 27. August 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner