

## **BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020**

Bundesgericht, 2020-07-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_545\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_545_2019)

FR: TF 2C\_545/2019 du 13 juillet 2020

IT: TF 2C\_545/2019 del 13 luglio 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG ).

#### **E. 1.2**

Gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig ( Art. 83 lit. h BGG ), wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt ( Art. 84a BGG ) oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84a i.V.m. Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. In der Beschwerde ist detailliert aufzuzeigen, dass und weshalb die jeweilige Sachurteilsvoraussetzung erfüllt ist ( Art. 42 Abs. 2 Satz 2 BGG ), es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu ( BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342).

#### **E. 1.3**

Sowohl Art. 84a BGG als auch Art. 84 Abs. 2 BGG bezwecken die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. 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. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist. 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 f. mit weiteren Hinweisen).

Ein besonders bedeutender Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG ist nur mit Zurückhaltung anzunehmen. Diesbezüglich steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. 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 ( BGE 139 II 340 E. 4 S. 342 f.).

Die zu beurteilenden Rechtsfragen müssen schliesslich entscheiderelevant sein. Das Bundesgericht prüft nicht Fragen rein theoretischer Natur, die keine konkrete Auswirkung für die Parteien haben ( BGE 142 II 161 E. 3 S. 173; Urteile 2C\_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.7; 2C\_20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1).

### **E. 2.1**

Gemäss vorinstanzlicher Sachverhaltsfeststellung wurde der Beschwerdeführer 3 von der ESTV nicht über das laufende Amtshilfeverfahren informiert. Daran anknüpfend werfen die Beschwerdeführer die Frage auf, ob und inwiefern der wirtschaftlich Berechtigte eine "betroffene Person" im Sinne von Art. 14 Abs. 1 StAhiG (Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die Internationale Amtshilfe in Steuersachen; SR 651.1) oder eine Person, von deren Beschwerdeberechtigung die ESTV ausgehen muss ( Art. 14 Abs. 2 StAhiG ), ist, die unter Anwendung der Informationskaskade von Art. 14 Abs. 3 bis 5 StAhiG zu informieren ist. Damit verbinden die Beschwerdeführer auch die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die vom Bundesverwaltungsgericht in seinem Urteil A-6314/2016 (recte: A-6314/2015) vom 25. Februar 2016 (E. 4.1) vorgenommene Differenzierung zwischen "betroffener Person im engeren Sinn" und anderen betroffenen Personen namentlich in Bezug auf den wirtschaftlich Berechtigten mit Art. 14 StAhiG vereinbar ist. Die genannten Fragen stellen nach Ansicht der Beschwerdeführer Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung dar.

### **E. 2.2**

Im Umstand, dass der Beschwerdeführer 3 von der ESTV nicht über das laufende Amtshilfeverfahren informiert wurde, erblicken die Beschwerdeführer auch einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG , nämlich eine schwerwiegende, nicht heilbare Verletzung des rechtlichen Gehörs ( Art. 29 Abs. 2 BV ; "Rüge 2"). Zudem wird auch in Bezug auf die Beschwerdeführer 1 und 2 ein besonders bedeutender Fall im Sinne einer Gehörsverletzung geltend gemacht ("Rüge 1"; dazu E. 3 unten).

### **E. 2.3**

Die ESTV ist der Ansicht, die Frage, ob der Beschwerdeführer 3 als wirtschaftlich Berechtigter gemäss Art. 14 Abs. 1 oder 2 StAhiG zu informieren sei, sei vorliegend rein abstrakter Natur bzw. ohne Entscheiderrelevanz, da der Beschwerdeführer 3 vom Amtshilfeverfahren Kenntnis erhalten und die Schlussverfügung mit einer begründeten Beschwerde angefochten habe. Die Vorinstanz sei auf diese eingetreten. Rein abstrakte bzw. theoretische Fragen habe das Bundesgericht nicht zu klären. Ausserdem sei eine mögliche Verletzung des rechtlichen Gehörs damit geheilt worden. Auf die Beschwerde vor Bundesgericht sei deshalb nicht einzutreten.

### **E. 2.4**

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer 3 im vorinstanzlichen Verfahren fristgerecht und begründet Beschwerde erhoben und demzufolge spätestens nach Erlass der genannten Schlussverfügungen von den Amtshilfeverfahren Kenntnis erlangt hat, wobei die Vorinstanz auf die genannte Beschwerde eingetreten ist. Es trifft zu, dass das Bundesgericht theoretische bzw. abstrakte Fragen, welche keine Auswirkungen auf die Parteien haben, grundsätzlich nicht prüft (vgl. E. 1.3 oben). Die Parteien müssen vor Bundesgericht ein

schutzwürdiges Interesse haben, welches auch im Zeitpunkt der Urteilsfällung noch aktuell und praktisch ist. Allerdings verzichtet das Bundesgericht ausnahmsweise auf das Erfordernis des aktuellen praktischen Interesses, wenn sich die aufgeworfene Frage unter gleichen oder ähnlichen Umständen jederzeit wieder stellen könnte, eine rechtzeitige Überprüfung im Einzelfall kaum je möglich wäre und die Beantwortung wegen deren grundsätzlicher Bedeutung im öffentlichen Interesse liegt ( BGE 141 II 14 E. 4.4 S. 29 f. mit Hinweisen).

### **E. 2.5**

Vorliegend könnte die Frage, ob der an einem vom Amtshilfesuch betroffenen Bankkonto wirtschaftlich Berechtigte, der

nicht als Steuerpflichtiger im Fokus des Gesuchs steht, gemäss Art. 14 StAhiG zu informieren ist, nicht geklärt werden, wenn ein aktuelles, praktisches Interesse unabdingbare Voraussetzung ist. Dies ist insofern unbefriedigend, als der Beschwerdeführer 3 vorliegend nur auf Umwegen vom Amtshilfesuch erfahren und deshalb die Schlussverfügungen noch anfechten konnte. Wäre dies nicht der Fall gewesen und hätten nicht noch andere Personen die Schlussverfügungen angefochten, wäre die Identität des Beschwerdeführers 3 übermittelt worden, ohne dass dieser davon vor Ablauf der vorinstanzlichen Rechtsmittelfrist erfahren hätte. Es ist davon auszugehen, dass eine solche Konstellation auch zukünftig wiederholt auftreten wird. Demnach präsentiert sich die Ausgangslage dergestalt, dass der wirtschaftlich Berechtigte entweder bereits informiert ist und die Schlussverfügung der ESTV noch anfechten kann, womit an sich kein aktuelles, praktisches Interesse mehr besteht, die Frage der Informationspflicht noch zu klären, oder die Daten wurden mangels Information bereits übermittelt. Demzufolge liegt es im öffentlichen Interesse, anhand des vorliegenden Falles zu klären, ob ein wirtschaftlich Berechtigter im vorgenannten Sinne gemäss Art. 14 StAhiG durch die ESTV zu informieren ist.

### **E. 2.6**

Die eingangs genannte Frage (E. 2.1) ist demnach als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu betrachten, weshalb auf die Beschwerde, auch in Bezug auf den Beschwerdeführer 3, welcher wie die Beschwerdeführer 1 und 2 beschwerdelegitimiert ist ( Art. 89 Abs. 1 BGG ), einzutreten ist. Tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein, so prüft es diese umfassend, ohne sich auf die Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu beschränken (Urteil 2C\_289/2015 vom 5. April 2016 E. 1.2.1, nicht publ. in: BGE 142 II 218 ; 141 II 14 E. 1.2.2.4 S. 22).

### **E. 2.7**

Das Bundesgericht ist an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), es sei denn, dieser erweise sich in einem entscheidungswesentlichen Punkt als offensichtlich falsch bzw. willkürlich oder unvollständig ( Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254; 133 III 350 E. 1.3 S. 351 f.). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung ( BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 ff.; Urteil 2C\_116/2017 vom 3. Oktober 2017 E. 2.1). Eine Sachverhaltsrüge ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) ist substantiiert vorzubringen ( Art. 106 Abs. 2 BGG ); auf rein appellatorische Kritik geht das Gericht nicht ein ( BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 ff.; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).

## **E. 2.8**

Das vorliegende Amtshilfeverfahren richtet sich nach dem DBA CH-KR und dem StAhiG.

## **E. 3.1**

Im Rahmen der "Rüge 1" (gemäss Beschwerdeschrift) wird die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) der Beschwerdeführer 1 und 2 sowie ein Verstoß gegen Art. 14 StAhiG geltend gemacht, indem erstere einzig durch Veröffentlichung des Amtshilfesuchs im Bundesblatt gemäss Art. 14 Abs. 5 StAhiG über das Ersuchen informiert worden seien. Davor habe die ESTV weder ernstlich versucht, die Beschwerdeführer 1 und 2 über die Bank F. \_\_\_\_\_ als Informationsinhaberin zu informieren (vgl. Art. 14 Abs. 3 StAhiG ), noch habe sie den NTS sorgfältig um Zustimmung zur direkten Information ersucht (vgl. Art. 14 Abs. 4 lit. b StAhiG ). Ausserdem habe die ESTV in keiner Weise versucht, die Beschwerdeführer 1 und 2 via den NTS zu informieren (vgl. Art. 14 Abs. 5 StAhiG ).

## **E. 3.2**

Die Informationspflichten gemäss Art. 14 StAhiG konkretisieren für die Amtshilfeverfahren den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ; BGE 145 II 119 E. 4.2 und 7.2 S. 124 und 128; Urteil 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 2.2 und 4.4). Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids ( BGE 142 II 218 E. 2.8.1 S. 226 f. ; 137 I 195 E. 2.2 S. 197). Rechtsprechungsgemäss kann eine derartige, nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die über eine umfassende Kognition verfügt ( BGE 142 II 218 E. 2.8.1 S. 226 f. ; 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197).

## **E. 3.3**

Unbestritten ist, dass die ESTV die Bank F. \_\_\_\_\_ als Informationsinhaberin mit einer Editionsverfügung vom 20. Oktober 2017 aufforderte, die verlangten Unterlagen bezüglich der Beschwerdeführer 1 und 2 zu übermitteln und diese über das Amtshilfeverfahren zu informieren, worauf die Bank F. \_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 26. Oktober 2017 antwortete, eine Information sei nicht möglich, da keine aktuellen Adressen der Beschwerdeführer 1 und 2 vorhanden seien. Ebenso unbestritten ist, dass letzteres unzutreffend war, denn die Editionsverfügung

enthielt die entsprechenden Adressen. Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, die ESTV sei bezüglich Information auf die freiwillige Kooperation der Informationsinhaberin angewiesen und sei nicht gehalten, die Antwort der letzteren in allen Details zu hinterfragen. Bei der Antwort der Bank F. \_\_\_\_\_ handle es sich um eine Standardformulierung, die gewählt werde, wenn keine Kundenbeziehung mehr bestehe. Die ESTV habe kein Recht verletzt, in dem sie davon ausgegangen sei, die betroffenen Personen könnten nicht via die Bank F. \_\_\_\_\_ informiert werden.

## **E. 3.4**

Die vorinstanzlichen Erwägungen sind wenig überzeugend. Angesichts des Umstandes, dass die Bank F. \_\_\_\_\_ die Ablehnung der Information gerade nicht mit der Beendigung der Kundenbeziehung begründet, sondern den fehlenden Adressen, war das Versehen offensichtlich. Es wäre für die ESTV ohne Weiteres möglich gewesen, die Bank

F. \_\_\_\_\_ darauf hinzuweisen. Dies hätte im Übrigen auch dem Grundsatz entsprochen, das Amtshilfeverfahren zügig durchzuführen ( Art. 4 Abs. 2 StAhiG ). Allerdings hätte die Bank F. \_\_\_\_\_ als Informationsinhaberin von der ESTV gemäss Art. 14 Abs. 3 StAhiG nicht gezwungen werden können, die Beschwerdeführer 1 und 2 zu informieren (dazu ausführlich BGE 145 II 119 E. 6.2 S. 125 f.). Ob Art. 14 Abs. 3 StAhiG verletzt wurde, kann deshalb vorliegend offen gelassen werden. Ausserdem wäre eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegend geheilt, denn die Beschwerdeführer 1 und 2 konnten ihre Standpunkte vor Bundesverwaltungsgericht und damit einer Instanz, welche über umfassende Kognition verfügt, darlegen (vgl. Art. 37 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG; SR 173.32] i.V.m. Art. 49 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

### **E. 3.5**

Bezüglich der Möglichkeit (der ESTV), die im Ausland ansässigen, beschwerdeberechtigten Personen mit Zustimmung der koreanischen Behörden direkt zu informieren ( Art. 14 Abs. 4 lit. b StAhiG ), ist unbestritten, dass die ESTV mit E-Mail vom 8. November 2017 um eine entsprechende Zustimmung angefragt, jedoch innert der gesetzten 20-tägigen Frist keine Rückmeldung erhalten hat. Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, die ESTV sei nicht gehalten, wenn sie keine Antwort erhalte, nachzufragen. Die Republik Südkorea sei nicht verpflichtet, den direkten Kontakt zuzulassen. Allerdings sei davon auszugehen, dass die mit der Anfrage verbundene Ankündigung, ohne fristgerechte Antwort die betroffenen Personen via Bundesblatt zu informieren, der Motivation des NTS um Zustimmung nicht förderlich gewesen sei. Dem ist zuzustimmen. Aus Rücksichtnahme auf die Verwaltungsökonomie kann von der ESTV nicht erwartet werden, bei jedem Ausbleiben einer Antwort nachzufragen. Allerdings liegt auf der Hand, dass dem NTS mit der Ankündigung, ohne Antwort zur Publikation via Bundesblatt zu schreiten, die Veranlassung genommen wird, die Zustimmung zur direkten Information zu erteilen. Ein Verstoß gegen Art. 14 Abs. 4 lit. b StAhiG ist damit noch nicht gegeben, aber eine solche Ankündigung steht in einem Spannungsverhältnis zum Grundsatz, wonach die Information via Bundesblatt gemäss Art. 14 Abs. 5 StAhiG zu den Informationsmöglichkeiten von Art. 14 Abs. 4 StAhiG subsidiär ist ( BGE 145 II 119 E. 7.2 S. 127 f.).

### **E. 3.6**

Im Weiteren ist unbestritten, dass die ESTV den NTS nicht im Sinne von Art. 14 Abs. 5 StAhiG um Information der beschwerdeberechtigten Personen via den NTS angefragt hat. Entgegen den Beschwerdeführern liegt darin jedoch keine Verletzung von Art. 14 Abs. 5 StAhiG oder Art. 29 Abs. 2 BV , denn gemäss dem Gesetzestext von Art. 14 Abs. 5 StAhiG (vgl. BGE 145 II 119 E. 7.2.2 S. 128) hat die ESTV die Wahl, ob sie die Information via die ersuchende Behörde oder mittels Publikation im Bundesblatt vornehmen möchte, sodass sie vorliegend direkt zur Publikation im Bundesblatt schreiten konnte.

### **E. 3.7**

Die Beschwerde ist demzufolge bezüglich der "Rüge 1" abzuweisen.

### **E. 4.1**

Im Folgenden gilt es, die aufgeworfene Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu klären. Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffenen Personen ( Art. 3 lit. a StAhiG ) über die wesentlichen Teile des Amtshilfesuchs. Laut Art. 14 Abs. 2 StAhiG informiert sie die weiteren Personen, von deren Beschwerdeberechtigung nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG sie aufgrund der Akten ausgehen muss, über das Amtshilfverfahren. Letztgenannte Bestimmung hält fest, dass die betroffenen Personen zur Beschwerde berechtigt sind sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG . Gemäss dieser Bestimmung ist zur Beschwerde berechtigt, wer (lit. a) vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, (lit. b) durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist, und (lit. c) ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat. Die Voraussetzungen von Art. 48 Abs. 1 lit. a bis c VwVG müssen kumulativ erfüllt sein. Besonders berührt im Sinne dieser Bestimmung ist nur, wer von der angefochtenen Verfügung stärker und intensiver als die Gesamtheit der Bürger betroffen ist. Nötig ist eine besondere, beachtenswerte, nahe Beziehung zur Streitsache ( BGE 143 II 506 E. 5.1 S. 511 f. mit Hinweisen). Das schutzwürdige Interesse kann rechtlicher oder tatsächlicher Natur sein. Erforderlich ist ein praktischer Nutzen, d. h. die tatsächliche Situation des Beschwerdeführers muss durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden können ( BGE 141 II 14 E. 4.4 S. 29 mit Hinweisen). Es muss darum gehen, mit der Beschwerde einen Nachteil des Beschwerdeführers zu beseitigen (MARANTELLI/HUBER, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 10 zu Art. 48 VwVG ). Grundsätzlich muss das schutzwürdige Interesse auch im Zeitpunkt der Urteilsfällung noch aktuell und praktisch sein, d. h. der strittige Nachteil muss auch dann noch durch das Urteil behoben werden können ( BGE 141 II 14 E. 4.4 S. 29 f.; MARANTELLI/HUBER, a.a.O., N. 15 zu Art. 48 VwVG ). Allerdings greift vorliegend die Ausnahme vom letztgenannten Erfordernis, da wie bereits dargelegt andernfalls eine Überprüfung kaum möglich wäre und sich die aufgeworfene Frage jederzeit wieder stellen kann, weshalb eine Klärung im öffentlichen Interesse liegt ( BGE 141 II 14 E. 4.4 S. 29 f.).

#### **E. 4.2**

Zwischen der Beschwerdeberechtigung und damit Informationspflicht nach Art. 14 Abs. 2 bzw. Art. 19 Abs. 2 StAhiG und der voraussichtlichen Erheblichkeit der Information besteht ein Zusammenhang. Art. 25 Abs. 1 DBA CH-KR setzt voraus, dass die zu übermittelnden Informationen für die Durchführung des Abkommens oder die Anwendung oder Durchsetzung der unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. Der Informationsaustausch zwecks Beweisausforschung ("fishing expeditions") ist ausgeschlossen (Ziff. 2 lit. c Protokoll zum DBA CH-KR; vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 S. 444 ff.). Laut Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung überwiegen. Art. 17 Abs. 2 StAhiG verlangt zudem, dass Informationen, die voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt bzw. von der ESTV ausgesondert oder unkenntlich gemacht werden. Informationen zu nicht betroffenen Personen dürfen demnach nur übermittelt werden, wenn sie voraussichtlich erheblich, sprich relevant für das verfolgte, fiskalische Ziel sind und ihre Übermittlung damit verhältnismässig ist, sodass eine Schwärzung das Amtshilfesuch sinnlos machen würde ( BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 35 f. mit Hinweisen; 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512 f. mit Hinweisen).

Ein Zusammenhang der Information mit der in Frage stehenden Steuerangelegenheit muss zumindest als wahrscheinlich erscheinen ( BGE 141 II 436 E. 4.6 S. 446). Der Name einer nicht betroffenen Person bzw. Drittperson darf demzufolge nur übermittelt werden, wenn er geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu erhellen ( BGE 144 II 29 E. 4.2.3 S. 35 f.).

#### **E. 4.3**

Gemäss Rechtsprechung hat das Bundesgericht insbesondere die Namen von an Banktransaktionen beteiligten Dritten, da sie geeignet waren, den Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu ermitteln ( BGE 142 II 161 E. 4.6.2 S. 181), sowie die Namen von an einem Konto des Steuerpflichtigen Bevollmächtigten, da sie die Überprüfung der Geldflüsse ermöglichten (Urteil 2C\_963/2014 vom 24. September 2015 E. 6.2 und 7.1, nicht publ. in: BGE 141 II 436 ), als voraussichtlich erheblich qualifiziert und somit deren Übermittlung zugelassen. Dasselbe hat das Bundesgericht bezüglich der Namen von an einem Bankkonto einer Gesellschaft wirtschaftlich Berechtigten entschieden, wobei der Steuerpflichtige im konkreten Fall von dieser Gesellschaft Zahlungen erhalten hatte (Urteil 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5). Gemäss diesem Urteil wurden nur die Namen der wirtschaftlich Berechtigten mit demselben Familiennamen wie der Steuerpflichtige übermittelt, wobei diese Einschränkung dem Umstand geschuldet war, dass der ersuchende Staat um Informationen zu nahestehenden Personen ["personnes proches"] ersucht und diesen Begriff ungenügend definiert hatte. Im Weiteren wurde die Übermittlung der Namen von Mitarbeitern von mit dem Steuerpflichtigen verbundenen Gesellschaften erlaubt, wobei diese Mitarbeiter in mehreren Gesellschaften als Unterschriftsberechtigte und/oder Direktoren auftauchten, was kein Zufall sein könne (Urteil 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.5). Als nicht voraussichtlich erheblich gelten dagegen die Namen von Bankmitarbeitern, welche in den zu übermittelnden Unterlagen vorkommen, aber nichts mit der Steuerangelegenheit zu tun haben ( BGE 143 II 506 E. 5.2.1 S. 512 ff. mit Hinweisen).

#### **E. 4.4**

Vor diesem Hintergrund erscheint der Name des Beschwerdeführers 3, welcher am Konto einer Gesellschaft (D.\_\_\_\_\_ Limited) wirtschaftlich berechtigt ist, wobei der alleinige Geschäftsführer dieser Gesellschaft (Beschwerdeführer 1) ausdrücklich vom Ersuchen betroffen und zudem CEO einer anderen Gesellschaft (B.\_\_\_\_\_ Co. Ltd.) ist, um deren Steuerpflicht es geht, und zudem geltend gemacht wird, er (der CEO) habe Geschäftsmittel der B.\_\_\_\_\_ Co. Ltd. auf die D.\_\_\_\_\_ Limited verschoben, als voraussichtlich erheblich. Es dürfte kein Zufall sein, dass der Beschwerdeführer 3 als wirtschaftlich Berechtigter des betroffenen Kontos fungiert und sein Name ist geeignet, die Steuersituation der B.\_\_\_\_\_ Co. Ltd. weiter zu klären. In diesem Sinne kann der Name eines wirtschaftlich Berechtigten, der nicht Steuerpflichtiger ist, voraussichtlich erheblich sein, wenn ein genügend enger Zusammenhang zum Steuersachverhalt besteht und davon auszugehen ist, dass dessen Identität geeignet ist, letzteren weiter zu erhellen.

#### **E. 4.5**

Personen, deren Informationen an ausländische Behörden übermittelt werden sollen, haben einen auf Art. 8 und Art. 13 EMRK gestützten Anspruch, sich gegen eine ohne gesetzliche Grundlage bzw. im Widerspruch zum Gesetz ( Art. 4 Abs. 3 StAhiG ) erfolgende Datenübermittlung zu wehren (Urteil des EGMR M.N. g. San Marino [28005/12] vom 7. Juli 2015 § 78 ff.). Daraus folgt aber nicht zwingend, dass alle diese Personen

im Amtshilfeverfahren Parteistellung und Beschwerdeberechtigung erhalten müssen. Der Rechtsschutz kann auch auf andere Weise erfolgen, wenn diese gleichermassen wirksam ist (zit. Urteil EGMR § 81 f.; vgl. unten E. 4.6). Jedenfalls ist die ESTV nicht verpflichtet, alle Dritten, deren Namen in den zu übermittelnden Unterlagen vorkommen, gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG zu informieren. Gemäss Gesetzeswortlaut der letztgenannten Bestimmung besteht die Informationspflicht nur gegenüber jenen Personen bzw. Dritten, von deren Beschwerdeberechtigung die ESTV "aufgrund der Akten ausgehen muss". Diese Formulierung lässt darauf schliessen, dass die ESTV nur diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren in Kenntnis zu setzen hat, deren Legitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten

evident ist (Urteil 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.2). Die in BGE 143 II 506 E. 5.1 S. 512 gemachte Aussage, wonach einer gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG beschwerdeberechtigten Person namentlich das Recht auf Information nach Art. 14 Abs. 2 StAhiG zustehe, ist dementsprechend zu präzisieren (Urteil 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2).

#### **E. 4.6**

Vorliegend richtet sich das Amtshilfegesuch gegen die Beschwerdeführer 1 und 2, wird doch der Verdacht geäussert, die Deklaration bezüglich der Unternehmenssteuern von Beschwerdeführerin 2 und der Einkommenssteuern von Beschwerdeführer 1 sei unvollständig. In den edierten Unterlagen war schliesslich der Beschwerdeführer 3 als wirtschaftlich Berechtigter verzeichnet. In BGE 139 II 404 hat das Bundesgericht entschieden, dass die wirtschaftliche Berechtigung alleine

nicht zur Beschwerdeberechtigung führt (E. 2.1.1 S. 411 f.) Dass es im konkreten Fall dennoch die Beschwerdeberechtigung anerkannte, war einzig darauf zurückzuführen, dass die entsprechende Person zugleich als Steuerpflichtige im Visier des Amtshilfegesuchs stand ( BGE 139 II 404 E. 2.1.3 S. 413 f.). Umso weniger kann aufgrund der blossen Stellung als wirtschaftlich Berechtigter davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeberechtigung aufgrund der Akten evident ist. Die Sachverhaltsbeschreibung des vorliegenden Amtshilfegesuchs erwähnt neben der Beschwerdeführerin 2 zudem mehrmals namentlich den Beschwerdeführer 1, nicht jedoch den Beschwerdeführer 3. Letzterer wird im Gegensatz zu Beschwerdeführer 1 nicht als Organ oder Vertreter einer der genannten Gesellschaften aufgeführt. Vielmehr ist sein Name erst in den edierten Kontoeröffnungsunterlagen aufgetaucht. Die Beschwerdeberechtigung von Beschwerdeführer 3 war demnach aufgrund der Akten

nicht evident, weshalb er

nicht gestützt auf Art. 14 Abs. 2 StAhiG von der ESTV über das Amtshilfegesuch informiert werden musste, obwohl sein Name für die Klärung der Steuersituation der Beschwerdeführer 1 und 2 voraussichtlich erheblich ist.

Dies schliesst jedoch nicht aus, dass Personen, deren Beschwerdeberechtigung wie beim Beschwerdeführer 3 nicht evident ist, sich von sich aus bei der ESTV melden und die Nichtübermittlung bzw. Schwärzung ihrer Identitätsangaben beantragen (vgl. die Konstellation von BGE 143 II 506 ). Die Praxis der ESTV, welche einer nicht betroffenen Person, welche die Schwärzung ihres Namens verlangt, die Parteistellung einräumt, erweist sich als korrekt (vgl. Urteil 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.3.3). Auch können entsprechende Personen, wenn die Beschwerdeberechtigung vorliegt, den Beschwerdeweg

beschreiten. Der Beschwerdeführer 3 hat denn auch zu Recht von der Beschwerdemöglichkeit vor Bundesverwaltungsgericht Gebrauch gemacht. Im Übrigen können sich Dritte nach der Übermittlung der sie betreffenden Informationen an den ersuchenden Staat insofern zur Wehr setzen, als sie zum einen im ersuchten Staat (vorliegend der Schweiz) beantragen können, dass eine nachträgliche Zustimmung zur abkommensfremden Verwendung der Information nicht erteilt wird, und zum anderen im ersuchenden Staat geltend machen können, dass die übermittelten Informationen infolge Spezialitätsprinzip (ohne ein neues, gegen sie gerichtetes Amtshilfeverfahren) nicht gegen sie verwendet werden dürfen (vgl. Art. 25 Abs. 2 DBA CH-KR und nachfolgend E. 4.7; Urteil 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3.3). Auch müssen solchen Personen,

sofern nicht durch das Steueramtshilfeverfahren gewährleistet, ausserhalb desselben Rechtsbehelfe oder Rechtsmittel zur Durchsetzung ihres aus Art. 8 EMRK bzw. Art. 13 BV abgeleiteten informationellen Selbstbestimmungsrechts zur Verfügung stehen, wenn es um eine gesetzwidrige oder ohne gesetzliche Grundlage erfolgende Datenübermittlung geht, und zwar unabhängig davon, ob die Daten im ersuchenden Staat für Steuerzwecke gegen sie verwendet werden sollen (vgl. Urteil EGMR M.N. gegen San Marino vom 7. Juli 2015 [28005/12], § 78 ff.; Urteil 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2 und 6.3.3). Dies kann etwa im Rahmen eines Datenschutzverfahrens erfolgen (vgl. Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [DSG; SR 235.1], sofern dem Datenschutz nicht bereits im Rahmen des Steueramtshilfeverfahrens Rechnung getragen wird (vgl. dazu Urteil 2C\_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.3 ff.)). Wie bereits erwähnt überlässt es das zit. Urteil des EGMR den Mitgliedstaaten, in welchem Verfahren die Datenübermittlung überprüft wird, solange ein Rechtsbehelf zur Verfügung steht (vgl. E. 4.5).

#### **E. 4.7**

Ausserdem ist der Beschwerdeführer 3 auch durch das Spezialitätsprinzip geschützt. Gemäss Art. 25 Abs. 2 DBA CH-KR sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem geheim zu halten wie nach innerstaatlichem Recht und "dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der 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 Steuern im Sinne von Absatz 1 oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. [...]" Im Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 hat das Bundesgericht seine bisherige Rechtsprechung bekräftigt, wonach das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension aufweist. Informationen dürfen nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss dem DBA CH-KR, sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden. Gegenüber Dritten ist die (sekundäre) Verwendung der amtshilfeweise übermittelten Informationen (unter Vorbehalt der in Art. 25 Abs. 2 DBA CH-KR erwähnten Voraussetzungen für eine Verwendung zu anderen Zwecken) ausgeschlossen (Urteile 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.1-3.5; 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.3.3; 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5.2.1; zur sachlichen Dimension vgl. Urteil 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.2 und 7.5, zur Publikation vorgesehen). Die ESTV ist deshalb anzuweisen, den NTS darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 25 Abs. 2 DBA CH-KR in Verfahren betreffend

A. \_\_\_\_\_ und der B. \_\_\_\_\_ Co. Ltd. verwendet werden dürfen.

#### **E. 4.8**

Die Beschwerde ist demzufolge in Bezug auf die aufgeworfene Rechtsfragen von besonderer Bedeutung abzuweisen.

#### **E. 5.1**

Im Weiteren rügen die Beschwerdeführer auch in Bezug auf Beschwerdeführer 3 eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ("Rüge 2" gemäss Beschwerdeschrift). Sie machen geltend, die ESTV habe aufgrund der edierten Bankunterlagen und aufgrund der Eigenschaft von Beschwerdeführer 3 als wirtschaftlich Berechtigtem erkennen müssen, dass der Beschwerdeführer 3 beschwerdelegitimiert ist und ihn deshalb gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG informieren müssen. Er habe sich vor Erlass der Schlussverfügung gegenüber der ESTV nicht zum Amtshilfegesuch äussern und Beweise beibringen können. Da er nur in den Akten, nicht aber in den Schlussverfügungen erwähnt worden sei, sei ein grosser Teil der Beschwerdefrist bereits verstrichen gewesen, bis erkennbar gewesen sei, dass er als wirtschaftlich Berechtigter beschwerdelegitimiert sei. Faktisch habe er für die Prozessvorbereitung nur wenige Tage Zeit gehabt, wodurch ihm ein schwerer Nachteil entstanden sei.

#### **E. 5.2**

Die Informationspflichten von Art. 14 StAhiG konkretisieren für die Amtshilfeverfahren den verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör (vgl. E. 3.2 oben). Wie dargelegt war die Beschwerdeberechtigung des Beschwerdeführers 3 für die ESTV aufgrund der Akten nicht evident, weshalb er

nicht gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG informiert werden musste (vgl. E. 4.6. oben). Demzufolge ist auch der Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt, weshalb die Beschwerde in Bezug auf diese Rüge abzuweisen ist.

#### **E. 5.3**

In Bezug auf die weitere, von den Beschwerdeführern aufgeworfene Frage im Zusammenhang mit dem Urteil A-6314/2015 des Bundesverwaltungsgerichts ist darauf hinzuweisen, dass letzteres in der von den Beschwerdeführern genannten E. 4.1 den Begriff der "betroffenen Person im engeren Sinne" nicht verwendet. Sollte die Frage darauf abzielen, ob es mit Art. 14 StAhiG vereinbar ist, in Bezug auf die Folgen der Verletzung des rechtlichen Gehörs zwischen dem gemäss Amtshilfegesuch Steuerpflichtigen und einem bloss wirtschaftlich Berechtigten, dessen Daten voraussichtlich erheblich sind, zu differenzieren, so ist zu bemerken, dass eine Differenzierung dieser Personenkategorien, auch vor dem Hintergrund des rechtlichen Gehörs, im Rahmen von Art. 14 StAhiG wie dargelegt zulässig ist.

#### **E. 6.1**

Mit "Rüge 3" machen die Beschwerdeführer geltend, das angefochtene Urteil verletze den Grundsatz von Treu und Glauben bzw. Art. 7 lit. c StAhiG, da das Amtshilfegesuch auf Informationen beruhe, welche durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden seien. Zudem habe die Vorinstanz, indem sie die Frage offen gelassen habe, ob es sich um solche Informationen handle, Art. 12 VwVG (Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen) verletzt. Vorliegend könne nicht ausgeschlossen werden, dass bei der

Entwendung der E. \_\_\_\_\_-Daten strafbare Handlungen im Geltungsbereich des StGB (Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937; SR 311.00) begangen worden seien. Ausserdem sei der Tatbestand von Art. 47 BankG (Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen; SR 952.0; Verletzung des Bankgeheimnisses) erfüllt. Auf das Amtshilfegesuch dürfe deshalb gemäss Art. 7 lit. c StAhiG nicht eingetreten werden. Dies gelte unabhängig davon, ob die Republik Korea auf das Verhalten des unbekanntes Täters einen Einfluss gehabt habe. Angesichts BGE 143 II 224 ("Falciani-Daten") genüge ein indirekter Kausalzusammenhang zwischen den E. \_\_\_\_\_-Daten und dem in der Schweiz gestellten Amtshilfegesuch.

### **E. 6.2**

Gemäss vorinstanzlicher Sachverhaltsfeststellung beruht das Amtshilfegesuch gemäss Aussagen des NTS auf der Verifizierung von Daten von E. \_\_\_\_\_, welche vom ICIJ (International Consortium of Investigative Journalists) im April 2016 unter dem Stichwort "Panama Papers Leak" veröffentlicht wurden. Auf diese Aussagen darf sich die ESTV gemäss völkerrechtlichem Vertrauensprinzip, welches impliziert, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt, verlassen (vgl. Art. 26 und Art. 31 Abs. 1 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK; SR 0.111]; BGE 144 II 206 E. 4.4 S. 215 f.; 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221 f.). Im Übrigen wird von den Beschwerdeführern weder behauptet noch mittels Sachverhaltsrüge geltend gemacht, die Republik Korea sei in allfällige strafbare Handlungen im Zusammenhang mit den E. \_\_\_\_\_-Daten involviert.

### **E. 6.3**

Laut Art. 7 lit. c StAhiG wird auf ein Amtshilfegesuch nicht eingetreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist jedoch nur dann

in jedem Fall von einem treuwidrigen Verhalten auszugehen, wenn ein Staat schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 lit. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen ( BGE 143 II 224 E. 6.4 S. 230 f.; Urteile 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.1 und 2.3.4; 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.1). Entgegen den Beschwerdeführern genügt ein indirekter (oder auch direkter) Kausalzusammenhang zwischen den E. \_\_\_\_\_-Daten und dem Amtshilfegesuch den Anforderungen von Art. 7 lit. c StAhiG nicht. Die

bloße Verwendung bzw. Auswertung von Daten illegaler Herkunft stellt für sich allein noch keinen Verstoß gegen Treu und Glauben dar, solange sie der ersuchende Staat nicht gekauft hat, um sie anschliessend für ein Amtshilfegesuch zu nutzen (Urteile 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.5; 2C\_819/2017 vom 2. August 2018 E. 4; 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.3 und 3.3). Vorliegend sind deshalb die Umstände des Einzelfalles massgebend. Für die Treuwidrigkeit bedarf es in solchen Fällen eines

zusätzlichen Elements, beispielsweise einer vertraglichen Zusicherung des ersuchenden Staates, ein Amtshilfegesuch nicht auf Informationen abzustützen, welche durch nach schweizerischen Recht strafbare Handlungen erlangt wurden. Eine solche Zusicherung muss sich auf einen entsprechenden Verweis im bilateralen Abkommen oder in einem Protokoll dazu abstützen lassen, d.h. der ersuchende Staat muss diesen Vorbehalt akzeptiert

haben, oder sich aus einer sonstigen, gegenseitigen Zusicherung ergeben (Urteile 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.2 und 2.3.5; 2C\_819/2017 vom 2. August 2018 E. 4; 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3.3). Die blosser Kenntnisnahme des Delegationsleiters der Republik Korea von der Regelung gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. c der Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; AS 2010 4017 ff.; vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der Republik Korea vom 31. August 2011, BBl 2011 7355 ff., 7366) entspricht keiner solchen Zusicherung. Die Kenntnisnahme einer Verordnungsregelung, welche auch nachgelesen werden kann, beinhaltet keine Zusicherung. Ausserdem ist die genannte Verordnung per 1. Februar 2013 aufgehoben worden (AS 2013 229), wobei die betroffene Verordnungsbestimmung ("Das Ersuchen wird abgelehnt, wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen beschafft oder weitergeleitet worden sind.") inhaltlich nicht über Art. 7 lit. c StAhiG hinausging und von letztgenannter Bestimmung abgelöst wurde.

#### **E. 6.4**

Aus dem Gesagten folgt auch, dass die Vorinstanz nicht Art. 12 VwVG verletzt hat, indem sie darauf verzichtet hat, sachverhaltsmässig abzuklären, ob die E. \_\_\_\_\_-Daten auf Informationen beruhen, die durch eine nach schweizerischem Recht strafbare Handlung erlangt worden sind. Dieses Element alleine genügt wie dargelegt nicht, um einen Verstoss gegen Treu und Glauben zu begründen, sofern der Republik Korea nicht vorgehalten werden kann, die entsprechenden Daten unter Verstoss gegen das schweizerische Strafrecht gekauft zu haben, um sie anschliessend für das Amtshilfegesuch zu verwenden. Letzteres wurde wie gesagt weder festgestellt noch rechtsgenügend behauptet. Das genannte Element erweist sich damit als nicht rechtserheblich und war deshalb gemäss Art. 12 VwVG auch nicht sachverhaltsmässig zu ermitteln ( BGE 143 II 425 E. 5.1 S. 438 f.; Urteil 2C\_1017/2014 vom 9. Oktober 2017 E. 2; KRAUSKOPF/EMMENEGGER/BABEY, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 27 f. zu Art. 12 VwVG ).

#### **E. 6.5**

Das vorinstanzliche Urteil verletzt deshalb weder den Grundsatz von Treu und Glauben noch Art. 7 lit. c StAhiG . Die Beschwerde ist demnach in Bezug auf die "Rüge 3" abzuweisen.

#### **E. 7.1**

Mit "Rüge 4" machen die Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe die Frage, ob die gegenüber der D. \_\_\_\_\_ Limited erlassene Schlussverfügung nichtig und die Beschwerde diesbezüglich gutzuheissen sei, offen gelassen, wodurch Art. 12 VwVG verletzt und der Sachverhalt im Sinne von Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 95 BGG unvollständig festgestellt worden sei, was ebenfalls eine Rechtsverletzung bedeute. Hintergrund der Rüge ist der Umstand, dass die Vorinstanz sachverhaltsmässig offen gelassen hat, ob die D. \_\_\_\_\_ Limited zum Zeitpunkt der gegen sie erlassenen Schlussverfügung noch existierte. Dokumente, welche die zu diesem Zeitpunkt bereits abgeschlossene Liquidation und Löschung dieser Gesellschaft beweisen sollten, wurden jeweils mit Beschwerde an die Vorinstanz in Aussicht gestellt, konnten aber trotz mehrfacher Fristerstreckung nicht bis zur Fällung des vorinstanzlichen Urteils beigebracht werden, dies nicht zuletzt deshalb, weil die Bank F. \_\_\_\_\_ sich aus verschiedenen Gründen längere Zeit weigerte, entsprechende

Dokumente vorzulegen. Über den im vorinstanzlichen Verfahren gestellten Antrag, die Bank F.\_\_\_\_\_ diesbezüglich zur Mitwirkung und Aktenedition zu verpflichten, entschied die Vorinstanz erst mit dem angefochtenen Urteil. Sie lehnte den Antrag ab und erwog diesbezüglich, die amtshilfeweise zu übermittelnden Unterlagen bezüglich der D.\_\_\_\_\_ Limited seien für das Amtshilfeverfahren bezüglich der Beschwerdeführer 1 und 2 voraussichtlich erheblich und deshalb in jedem Fall zu übermitteln, d.h. auch wenn die D.\_\_\_\_\_ Limited bereits früher liquidiert bzw. gelöscht worden sei. Letzteres und auch die Frage, ob die Schlussverfügung gegen die D.\_\_\_\_\_ Limited deswegen nichtig gewesen und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen wäre, könne deshalb offen bleiben. Demzufolge hätten die genannten, offenen Punkte auch keine Auswirkung auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Urteils.

### **E. 7.2**

Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, da die Schlussverfügungen gegen die Beschwerdeführer 1 und 2 nichtig seien, seien die Unterlagen betreffend die D.\_\_\_\_\_ Limited gerade nicht zu übermitteln, weshalb auch die Nichtigkeit der Schlussverfügung bezüglich der D.\_\_\_\_\_ Limited hätte festgestellt werden müssen. Vor Bundesgericht legen die Beschwerdeführer ein Schreiben der H.\_\_\_\_\_ Limited vom 22. Mai 2019 ins Recht, welches gemäss Beschwerdeführern die Löschung der D.\_\_\_\_\_ Limited per 31. Oktober 2016 bestätigt.

### **E. 7.3**

Das vorliegende Verfahren führt nicht zur Nichtigkeit der Schlussverfügungen bezüglich der Beschwerdeführer 1 und 2. Zudem ist unbestritten, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen bezüglich des Bankkontos (bzw. der Unterkonten) der D.\_\_\_\_\_ Limited für die Amtshilfegesuche betreffend die Beschwerdeführer 1 und 2 im Sinne von Art. 25 Abs. 1 DBA CH-KR voraussichtlich erheblich sind. Indem die Vorinstanz die Beschwerde (bzw. Beschwerden, welche in einem Verfahren vereinigt wurden) abgewiesen hat, hat sie zumindest die Frage, ob die Beschwerde in Bezug auf die beantragte Feststellung der Nichtigkeit der Schlussverfügung gegen die D.\_\_\_\_\_ Limited gutzuheissen sei, nicht offen gelassen, sondern beantwortet. Aufgrund der Beschwerdeabweisung wurde dieser Antrag abgelehnt. Damit bleibt noch zu klären, ob die Vorinstanz nicht die entsprechende Sachverhaltsbasis bzw. den Umstand, ob die D.\_\_\_\_\_ Limited bereits liquidiert und gelöscht war oder nicht, hätte abklären müssen. Da die Bankunterlagen in Bezug auf die D.\_\_\_\_\_ Limited auch im Rahmen der Schlussverfügungen gegen die Beschwerdeführer 1 und 2 zu übermitteln sind, ist dieses Sachverhaltselement jedoch nicht rechtserheblich und war deshalb auch nicht abzuklären. Die Vorinstanz hat demnach weder Art. 12 VwVG verletzt noch den Sachverhalt im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG unvollständig festgestellt ( BGE 143 II 425 E. 5.1 S. 438 f.; Urteil 2C\_1017/2014 vom 9. Oktober 2017 E. 2; KRAUSKOPF/EMMENEGGER/BABEY, a.a.O., N. 27 f. zu Art. 12 VwVG ). Demzufolge kann auch offen bleiben, ob das vorgenannte Schreiben der H.\_\_\_\_\_ Limited trotz grundsätzlichem Novenverbot ( Art. 99 Abs. 1 BGG ) vom Bundesgericht zu berücksichtigen ist. Die Beschwerdeführer vermögen deshalb auch mit ihrer "Rüge 4" nicht durchzudringen.

### **E. 8.1**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

### **E. 8.2**

Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG ). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.