

# **BVGer A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016**

Bundesverwaltungsgericht, 2016-10-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4974\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4974_2016)

FR: TAF A-4974/2016 du 25 octobre 2016

IT: TAF A-4974/2016 del 25 ottobre 2016

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der DGFP gestützt auf Art. 28 Ziff. 1 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91, DBA-FR) zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG im Umkehrschluss).

### **E. 1.2.1**

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG) sowie die dieser vorangehenden Verfügungen (vgl. Art. 19 Abs. 1 StAhiG).

### **E. 1.2.2**

Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt. Jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, ist jedoch sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden (Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Allerdings handelt es sich nicht bei jeder Verfügung, die mit einem Amtshilfeverfahren zusammenhängt um eine solche, die nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden kann. So hielt das Bundesgericht in Bezug auf eine auf Art. 9 Abs. 5 oder Art. 10 Abs. 4 StAhiG gestützte Bussenverfügung fest, sie dürfe «nicht als eine auf den Verfahrensablauf in der Sache bezogene Verfügung verstanden werden. Selbst wenn angesichts der Charakterisierung der Busse als Verwaltungszwang ein Konnex zum Verfahrensablauf nicht gänzlich abzusprechen ist, steht bei der Bussenverfügung doch nicht das Amtshilfeverfahren als solches, sondern vielmehr die reibungslose Durchführung des Verfahrens durch die Verwaltungsbehörden resp. dessen Durchsetzung nötigenfalls mit Hilfe von Zwangsmassnahmen im Vordergrund. Es handelt sich somit auch nicht um eine &lt;der Schlussverfügung vorangehende Verfügung&gt; im Sinn von Art. 19 Abs. 1 StAhiG, die mit der Schlussverfügung im Amtshilfeverfahren in

der Sache zusammenhängt und mit dieser angefochten werden können soll» (BGE 141 II 383 E. 4.2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können demnach bei der Durchführung eines Amtshilfeverfahrens Verfügungen erlassen werden, die zwar mit diesem Verfahren in Zusammenhang stehen, aber dennoch nicht als «der Schlussverfügung vorangehende Verfügungen» zu qualifizieren sind, und die damit nicht unter Art. 19 Abs. 1 StAhiG zu subsumieren sind.

### **E. 1.3.1**

Angefochten ist vorliegend keine Schlussverfügung, mit der über die Leistung von Amtshilfe oder deren Verweigerung entschieden würde, sondern eine Verfügung, mit der die ESTV einerseits auf ein Wiedererwägungsgesuch der Beschwerdeführerin betreffend die Editionsverfügung nicht eintrat und dieser andererseits die Akteneinsicht verweigerte. Zwar nicht im Dispositiv der angefochtenen Verfügung, dafür aber in den Erwägungen, spricht die Vorinstanz der Beschwerdeführerin überdies die Parteistellung ab. Ihr Nichteintreten begründet sie nämlich ebenso wie die Verweigerung der Akteneinsicht mit der fehlenden Parteistellung der Beschwerdeführerin. Zum besseren Verständnis des Dispositivs sind die Erwägungen des Urteils heranzuziehen, auch wenn nur das Urteilsdispositiv in Rechtskraft erwachsen kann und vollstreckbar ist (Urteil des BGer 2C\_423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 1.2 m.Hw.). Die Tragweite des Dispositivs ergibt sich nämlich unter Umständen erst im Zusammenhang mit der Begründung (vgl. Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, Rz. 1319 in Bezug auf die Erläuterung von Urteilen). Damit handelt es sich vorliegend materiell auch um einen Entscheid über die Parteistellung der Beschwerdeführerin (dazu auch E. 1.3.1.2 und E. 2.1).

#### **E. 1.3.1.1**

Soweit sich die Beschwerde gegen die Editionsverfügung bzw. die entsprechende Wiedererwägungsverfügung richtet, ist darauf nicht einzutreten. Editionsverfügungen und damit zusammenhängende Verfügungen zählen zu den der Schlussverfügung vorangehenden Verfügungen im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG und können folglich nur mit dieser zusammen angefochten werden (E. 1.2.2). Diese Bestimmung dient der Verfahrensbeschleunigung (Charlotte Schoder, *Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen*, 2014, Art. 19 StAhiG N. 249). Das Verfahren soll nicht dadurch verzögert werden, dass jede Verfügung, die das Amtshilfeverfahren voranbringen soll, angefochten werden kann. Nach Erlass der Schlussverfügung können dafür die vorangehenden Verfügungen mitangefochten werden.

#### **E. 1.3.1.2**

Die angefochtene Verfügung weist wohl einen klaren Konnex zum Amtshilfeverfahren auf. Da die Vorinstanz aber vorab über die Parteistellung der Beschwerdeführerin in den Amtshilfeverfahren, in denen die Editionsverfügung erlassen wurde, entschieden hat (E. 1.3.1), geht es hier letztlich vor allem um die Beantwortung dieser Frage. Die angefochtene Verfügung schliesst das Verfahren für die Beschwerdeführerin insofern ab, als sie deren Parteistellung verneint. Die Verfügung steht diesbezüglich ausserhalb des auf die Schlussverfügung gerichteten Verfahrensablaufs, denn aufgrund dieser Verfügung wird in Bezug auf die Beschwerdeführerin keine Schlussverfügung erlassen werden. Über die Frage der Akteneinsicht in die Verfahrensakten könnte zwar grundsätzlich auch noch im Zeitpunkt der Anfechtung der Schlussverfügung befunden werden, weil kein nicht

wiedergutzumachender Nachteil entsteht (vgl. Urteil des BGer 1A.268/1999 vom 24. Januar 2000 E. 4; vgl. Robert Zimmermann, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4. Aufl. 2014, N. 512 S. 511 f.). Die Frage nach der Parteistellung ist im vorliegenden Fall aber sofort und nicht erst nach Verfahrensabschluss auch für die (übrigen) beschwerdeberechtigten Personen zu beantworten. Könnte die Beschwerdeführerin nicht gegen die Verfügung, mit der ihr die Parteistellung abgesprochen wird, vorgehen, würde sie - wegen fehlender Beschwerdelegitimation - auch nicht über den Erlass einer Schlussverfügung informiert. Somit hinge es letztlich vom Zufall ab, ob sie vom Erlass einer solchen Schlussverfügung erführe (wobei daran der Umstand nichts ändert, dass im konkreten Fall mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist, dass die Beschwerdeführerin vom Erlass zumindest einiger Schlussverfügungen erfährt). Ohne Wissen, dass eine Schlussverfügung erlassen wurde, könnte sie diese aber auch nicht anfechten und unter anderem auch nicht geltend machen, ihr sei die Akteneinsicht zu Unrecht verweigert worden. Mit Blick auf den (Teil)Entscheid über die Parteistellung ist die angefochtene Verfügung daher dem Inhalt nach keine der Schlussverfügung vorangehende Verfügung. Die ESTV hat in der Rechtsmittelbelehrung ihrer Verfügung vom 15. Juli 2016 denn auch zu Recht nicht auf Art. 19 Abs. 1 StAhiG hingewiesen.

#### **E. 1.3.1.3**

Letztlich dient es auch der Verfahrensbeschleunigung, wenn in einem frühen Stadium der Amtshilfe geklärt wird, ob einer bestimmten Person Parteistellung zukommt, besteht doch sonst das Risiko, dass das Bundesverwaltungsgericht im Fall einer Anfechtung der Schlussverfügung durch andere Personen, die Sache wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückweisen muss (Benoît Bovay, *Procédure administrative*, 2. Aufl. 2015, S. 169 f.). Eine allfällige Heilung einer Gehörsverletzung in einem Rechtsmittelverfahren darf dabei kein Grund sein, das rechtliche Gehör von Anfang an zu verletzen. In Bezug auf die Verfahrensbeschleunigung ist hier zudem festzuhalten, dass einer Beschwerde gegen eine Verfügung, mit der einer Person die Parteistellung abgesprochen wird, keine aufschiebende Wirkung in dem Sinn zukommt, dass das Verfahren nicht weitergeführt werden könnte.

#### **E. 1.3.2**

Zusammengefasst handelt es sich vorliegend nicht ausschliesslich um eine der Schlussverfügung vorangehende Verfügung im Sinn von Art. 19 Abs. 1 StAhiG. Sie schliesst das Verfahren für die Beschwerdeführerin insofern ab, als diese zwar der Editionsverfügung Folge leisten muss, im Übrigen aber mangels Parteistellung nicht am Amtshilfverfahren partizipieren kann. Über die Beschwerde gegen diese Verfügung ist deshalb, soweit sie die Parteistellung der Beschwerdeführerin beschlägt, sofort zu befinden. Zur Behandlung einer Beschwerde gegen diese, das Amtshilfverfahren für die Beschwerdeführerin abschliessende Verfügung ist das Bundesverwaltungsgericht zuständig (vgl. E. 1.1).

#### **E. 1.3.3**

Die angefochtene Verfügung ist an die Beschwerdeführerin adressiert. Die Beschwerdeführerin ist durch die Verfügung in ihren rechtlichen und tatsächlichen Interessen betroffen, indem ihr insbesondere die Parteistellung abgesprochen und das Akteneinsichtsrecht verweigert wird. Sie erfüllt die Voraussetzungen gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG (i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

#### **E. 1.4**

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 5 Abs. 2 StAhiG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist - mit Ausnahme des in E. 1.3.1.1 Ausgeführten - einzutreten.

#### **E. 2.1**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zu Recht die Akteneinsicht verweigert hat (Dispositiv-Ziffer 2 der angefochtenen Verfügung). Die Beantwortung dieser Frage hängt direkt mit jener nach der Parteistellung der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren zusammen. Kommt der Beschwerdeführerin (im vorinstanzlichen Verfahren) Parteistellung zu, ist ihr im rechtlich vorgesehenen Ausmass (vgl. dazu E. 3.1.5) Einsicht in die Verfahrensakten zu geben (E. 2.2). Streitgegenstand ist damit die Frage, ob der Beschwerdeführerin die Parteistellung im Amtshilfeverfahren zukommt. Aus der Beantwortung dieser Frage ergibt sich, ob ihr Einsicht in die Verfahrensakten zu gewähren ist.

#### **E. 2.2**

Art. 19 Abs. 2 StAhiG räumt zunächst der «betroffene[n] Person» ein Beschwerderecht ein. Weitere Personen sind unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG beschwerdelegitimiert. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde legitimiert, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Die Beschwerdelegitimation bestimmt sich in Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen somit nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG. Der Kreis der zur Beschwerde berechtigten Personen geht damit über die betroffene Person im Sinn von Art. 3 Bst. a StAhiG hinaus. Erfüllt eine Person die Voraussetzungen für die Beschwerdelegitimation, hat sie auch Parteistellung und ihr kommen die damit verbundenen Rechte und Pflichten zu (vgl. Art. 6 VwVG; Bovay, a.a.O., S. 166 und 169 f., S. 172 i.V.m. S. 171 und S. 174; René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss/Daniela Thurnherr/Denise Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, Rz. 312, 860 und 1202; Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 443 und 493 ff.; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, Bd. 2, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.5.5 S. 282; Vera Marantelli/Said Huber, in: Praxiskommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 6 N. 3, 17 und 26 ff., s.a. Art. 48 N. 11, wonach mit den Kriterien des «besonderen Berührtseins» und des «schutzwürdigen Interesses» der grundsätzlich weite Parteibegriff von Art. 6 VwVG eingeschränkt werden soll). So hält Art. 14 Abs. 2 StAhiG fest, dass auch die beschwerdeberechtigten Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren sind, und Art. 15 Abs. 1 StAhiG besagt, dass sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen können.

#### **E. 2.3.1**

Art. 13 Abs. 2 der Verordnung vom 1. September 2010 über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV, AS 2010 4017), die per 1. Februar 2013 aufgehoben wurde (AS 2013 229), erklärte, dass die betroffene Person, die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber sowie die besonders betroffenen Dritten unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG beschwerdelegitimiert seien.

#### **E. 2.3.2**

Im Gegensatz zum (nicht mehr geltenden) Art. 13 Abs. 2 ADV erwähnt der heute geltende Art. 19 Abs. 2 StAhiG den Informationsinhaber oder die Informationsinhaberin nicht mehr explizit. Nach wie vor ist aber ein Verweis auf Art. 48 VwVG vorhanden. Fraglich ist daher, ob der Gesetzgeber mit dem Verzicht auf explizite Nennung dem Informationsinhaber bzw. der Informationsinhaberin kein Beschwerderecht einräumen wollte oder ob diesem gemäss Art. 48 VwVG ein Beschwerderecht zustehen soll (so auch Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 2070; für ein Beschwerderecht: Aurélie Rappo/Aurélie Tille, *Les conditions d'assistance administrative internationale en matière fiscale selon la LAAF*, in: *Revue de droit administratif et de droit fiscal* 2013 II, S. 1 ff., S. 8 ; differenziert: Schoder, a.a.O., Art. 19 StAhiG N. 253). Dies ist grundsätzlich durch Auslegung zu ermitteln (dazu nachfolgend E. 2.4).

#### **E. 2.4**

Erweist sich eine rechtliche Bestimmung als unklar, ist sie auszulegen. Ziel der Auslegung ist die Ermittlung des Sinngehalts einer Bestimmung. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut der Rechtsnorm. Ist dieser nicht klar oder bestehen Zweifel, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergibt, so ist auf die übrigen Auslegungselemente zurückzugreifen. Abzustellen ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte einer Rechtsnorm (historische Auslegung), ihren Sinn und Zweck (teleologische Auslegung) sowie die Bedeutung, die ihr im Kontext mit anderen Normen (systematische Auslegung) zukommt (sog. «Methodenpluralismus»; vgl. BGE 140 II 80 E. 2.5.3 und 137 III 217 E. 2.4.1; Urteile des BGer 2C\_850/2014 vom 10. Juni 2016 E. 9.6.1 [zur Publikation vorgesehen], 1C\_156/2011 vom 15. Juli 2011 E. 3.5.1; vgl. statt vieler: Urteil des BVerfG A-4586/2014 vom 24. März 2015 E. 5.2.1 [zur Publikation vorgesehen]). Es sollen all jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 7. Aufl. 2016, Rz. 175 ff.). Die Gesetzesauslegung hat sich dabei vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 140 I 305 E. 6.1). Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 134 II 249 E. 2.3; BVGE 2007/41 E. 4.2).

##### **E. 2.4.1**

Der Wortlaut von Art. 19 Abs. 2 StAhiG schliesst in allen drei Sprachfassungen nicht aus, dass die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber Beschwerde erheben kann.

##### **E. 2.4.2**

Den Materialien lässt sich zur Frage der Beschwerdelegitimation des Informationsinhabers bzw. der Informationsinhaberin keine eindeutige Aussage entnehmen. Die Botschaft äussert sich nicht dazu und in den parlamentarischen Beratungen zum StAhiG findet sich - soweit ersichtlich - nur ein Votum von Ständerat Peter Föhn, in dem dieser festhält, «[...] der Informationsinhaber ist nicht einmal Partei des Verfahrens» (AB 2012 S 297, wo sich der Votant gegen Zwangsmassnahmen gegenüber Informationsinhabern ausspricht). Aus dieser kurzen Passage, die in einem konkreten Zusammenhang geäussert wurde, kann nicht geschlossen werden, der Gesetzgeber habe einem Informationsinhaber oder einer Informationsinhaberin in keinem Fall Parteistellung im Amtshilfeverfahren einräumen

wollen.

### **E. 2.4.3**

Sinn und Zweck von Art. 19 Abs. 2 StAhiG ist es, klarzustellen, dass in Bezug auf den Kreis der zur Beschwerde berechtigten Personen die allgemeinen Regeln der Beschwerdeberechtigung gelten und sich diese nicht auf die im Sinn von Art. 3 Bst. a StAhiG betroffene Person beschränkt. Auch die Auslegung nach Sinn und Zweck ergibt damit, dass die Beschwerdelegitimation eines Informationsinhabers oder einer Informationsinhaberin nicht per se ausgeschlossen werden sollte.

### **E. 2.4.4**

In Bezug auf die systematische Auslegung ist die Rechtsprechung zur internationalen Rechtshilfe in Strafsachen beizuziehen. Dort haben Informationsinhaber und -inhaberrinnen kein Beschwerderecht, sofern sie nur Auskünfte über ihre Kunden erteilen müssen und dadurch nicht auch in den eigenen Interessen bzw. Aktivitäten betroffen sind. Sind eigene Interessen des Informationsinhabers oder der Informationsinhaberin betroffen, kann er oder sie, wenn die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, Beschwerde erheben (BGE 128 II 211 E. 2.2 und 2.4 f.; Giorgio Bomio/David Glassey, *La qualité pour recourir dans le domaine de l'entraide judiciaire internationale en matière pénale*, in: Jusletter 13. Dezember 2010, Rz. 31, vgl. auch Rz. 32 mit Hinweis auf TPF 2008 172 E. 1.3.1.; Zimmermann, a.a.O., N. 533 S. 535 m.Hw. auf die Rechtsprechung). Im Bereich der (Straf-)Rechtshilfe ist damit eine Beschwerde des Informationsinhabers oder der Informationsinhaberin unter Umständen möglich. Da sich Amtshilfe und Strafrechtshilfe in Bezug auf die Stellung des Informationsinhabers bzw. der Informationsinhaberin sehr ähnlich sind, spricht die systematische Auslegung dafür, auch im Amtshilfeverfahren dem Informationsinhaber bzw. der Informationsinhaberin zumindest unter bestimmten Voraussetzungen ein Beschwerderecht zuzuerkennen. Aus der Systematik ergibt sich weiter, dass Informationsinhaber und -inhaberrinnen in internationalen Amtshilfeverfahren in Steuersachen - wie auch weitere Personen (gemäss dem Wortlaut von Art. 19 Abs. 2 StAhiG) - dann zur Beschwerde legitimiert sind (und demnach im vorinstanzlichen Verfahren Parteistellung haben müssen), wenn sie die Voraussetzungen nach Art. 48 Abs. 1 VwVG erfüllen, so z.B. wenn sie durch die Herausgabe und Übermittlung von Informationen in ihren in einem konkreten Verfahren näher zu definierenden, eigenen Interessen stärker betroffen sind als «gewöhnliche» Informationsinhaber und -inhaberrinnen - die nur insofern am Verfahren beteiligt sind, als sie über die ersuchten Informationen verfügen und diese herauszugeben haben - und ein Interesse an der Aufhebung von Verfügungen haben (vgl. allgemein: Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 942, wonach - mit Hinweis auf BVGE 2007/20 E. 2.4.1 - geringfügige und unwahrscheinliche Beeinträchtigungen nicht ausreichen). Allerdings ist eine Person nicht schon deshalb zur Beschwerde legitimiert, weil sie Informationsinhaberin im Sinn von Art. 3 Bst. b StAhiG ist.

### **E. 2.5**

Für den vorliegenden Fall relevant ist damit die Feststellung, dass die Informationsinhaberin zumindest dann gegen die Schlussverfügung Beschwerde erheben kann, wenn sie in ihren eigenen Interessen betroffen ist und nicht nur Auskünfte über die Geschäftspartner geben muss (zu denken ist beispielsweise an die Übermittlung von Geschäftsgeheimnissen der Informationsinhaberin; vgl. in Bezug auf Anwälte und

Treuhänder: Schoder, a.a.O., Art. 19 StAhiG N. 253). Daran ändert nichts, dass - wie die ESTV vorbringt - die ausländischen Steuerpflichtigen und nicht die Beschwerdeführerin im Zentrum des Ersuchens stehen.

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, durch das Amtshilfeverfahren und die daran anschliessende Datenübermittlung werde sie direkt in ihren eigenen Interessen betroffen. In der Regel ist eine Bank, die mittels Editionsverfügung aufgefordert wird, Daten ihrer Kunden zu übermitteln, nicht in einem Ausmass von der Übermittlung dieser Daten an eine ausländische Behörde betroffen, dass ihr die Beschwerdelegitimation zuzuerkennen wäre (E. 2.4.4). Es handelt sich um Daten der Kunden, die in deren Geheimbereich fallen. Die Bank ist Geheimnisträgerin, während die Kunden Geheimnisherren sind. So soll das in Art. 47 BankG statuierte, so genannte Bankgeheimnis die Kunden (bzw. Dritte) und nicht die Bank schützen (Georg Friedli, Rund um Art. 47 BankG - Datendiebstahl - Konsequenzen, in: Ackermann/Hilf [Hrsg.], Top secret - Geheimnisschutz und Spionage, 9. Schweizerische Tagung zum Wirtschaftsstrafrecht, 2015, S. 29 ff., 35; Matthias Michlig, Bankgeheimnisverletzung [Art. 47 BankG] unter dem Aspekt der Lieferung von Personendaten ans U.S. Department of Justice, in: Aktuelle juristische Praxis [AJP] 2014 S. 1055 ff., S. 1058 f. m.Hw.). Dies schliesst aber nicht aus, dass in einzelnen Fällen auch eine Bank selbst durch die Übermittlung von Kundendaten betroffen ist (E. 2.4.4). Die Beschwerdeführerin macht denn auch geltend, in ihren eigenen Interessen berührt zu sein und ein schutzwürdiges Interesse zu haben. Ob dies vorliegend der Fall ist, ist hier zu prüfen.

#### **E. 3.1.1**

Soweit die Beschwerdeführerin ihre Parteistellung mit dem Schutz der Kundendaten begründet, ist ihr nach dem zuvor Gesagten entgegenzuhalten, dass die Kunden (und allenfalls Dritte) Geheimnisherren sind und nur diese entsprechende Vorbringen machen können. Zwar bringt die Beschwerdeführerin zu Recht vor, sie treffe eine gesetzliche Pflicht, die Daten ihrer Kunden zu schützen, doch hat diese Pflicht in einem Amtshilfeverfahren zurückzutreten. Die Pflicht, in einem Amtshilfeverfahren der ESTV nach Erlass der Editionsverfügung die gewünschten Daten zu übermitteln (Art. 10 Abs. 3 StAhiG), hebt die gesetzlichen und vertraglichen Pflichten über den Schutz der Kundendaten auf. Strafrechtlich gesehen besteht hier ein Rechtfertigungsgrund, so denn überhaupt die Verletzung einer strafrechtlichen Norm vorläge (vgl. Art. 47 Abs. 5 BankG). Insofern ist die Beschwerdeführerin nicht in ihren eigenen Interessen betroffen. Auch ist nicht ersichtlich, dass es sich bei den zu übermittelnden Informationen um Geschäftsakten der Beschwerdeführerin handeln würde, die durch andere Geheimhaltungspflichten geschützt wären (z.B. Geschäftsgeheimnis, Anwaltsgeheimnis).

#### **E. 3.1.2**

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, ihr entstünde durch die Übermittlung von Informationen ein Reputationsschaden. Diesbezüglich könnte ihr wohl entgegengehalten werden, dass der Reputationsschaden bereits durch den «Datenverlust» entstanden ist. Tatsächlich könnte aber durch die bislang aussergewöhnlich hohe Anzahl betroffener Konten und vor dem Hintergrund des in Frankreich gegen die Bank laufenden Strafverfahrens der Eindruck entstehen, die Bank habe Kunden bei der Steuerhinterziehung geholfen - dies (weil das Ersuchen erst kürzlich gestellt wurde), nachdem der Bundesrat

beschlossen hatte, den OECD-Standard zum internationalen Informationsaustausch in Steuersachen zu übernehmen. Dererlei ist für den guten Ruf einer Bank im heutigen Umfeld tatsächlich abträglich. Insofern befindet sich die Beschwerdeführerin in einer Situation, in der sie vom Amtshilfeverfahren stärker betroffen ist, als dies Informationsinhaber und -inhaberinnen in der Regel sind. Auch ist davon auszugehen, dass die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen die Schlussverfügungen einen allfälligen Reputationsschaden der Bank zumindest mindern könnte. Sie ist somit vom laufenden Verfahren in rechtlich relevanter Weise zumindest in ihren tatsächlichen Interessen betroffen.

### **E. 3.1.3**

Weiter ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass ihr durch die hohe Anzahl betroffener Personen ein Aufwand entsteht, der nicht mit einem gewöhnlichen Einzellersuchen und auch nicht mit den bisher bekannt gewordenen Gruppensuchen zu vergleichen ist. Der Umstand, dass die Kosten der Informationsbeschaffung nicht erstattet werden (Art. 8 Abs. 5 StAhiG) und unter gewissen Umständen gemäss Art. 18 Abs. 2 StAhiG die Verfahrenskosten der betroffenen Person oder den Informationsinhaberinnen und -inhabern auferlegt werden können (womit die ESTV argumentiert), ist davon losgelöst zu betrachten. Auch wenn es schwierig ist, eine konkrete Grenze zu ziehen, kann hier festgehalten werden, dass die Aufbereitung von Datensätzen im fünfstelligen Bereich, die Information mehrerer tausend Kunden und die (über die reine Informationsbeschaffung hinausgehende) Einrichtung einer Hotline für Kunden, wie sie der Beschwerdeführerin von der ESTV vorgeschrieben werden, über dem gewöhnlich für ein Amtshilfeverfahren zu treibenden Aufwand liegen, den ein Informationsinhaber bzw. eine Informationsinhaberin auf sich nehmen muss. Dadurch ist die Beschwerdeführerin stärker betroffen als Informationsinhaber und inhaberinnen in «gewöhnlichen» Amtshilfeverfahren. Zwar wird die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt, in dem sie ihre Argumente vorbringen können, voraussichtlich zumindest einen Grossteil des Aufwands bewältigt haben und insofern kein aktuelles Rechtsschutzinteresse mehr vorliegen. Da sie aber geltend macht, es sei allenfalls gestützt auf dieselben Daten mit Ersuchen aus anderen Ländern zu rechnen, kann sie wieder in eine ähnliche Situation geraten, so dass ausnahmsweise auf das Kriterium des aktuellen praktischen Interesses zu verzichten ist (vgl. BGE 135 II 430 E. 2.2 m.Hw.; Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., Rz. 946; Marantelli/Huber, a.a.O., Art. 48 N. 15). Auch diesbezüglich muss daher von einer Betroffenheit der Beschwerdeführerin im Sinn von Art. 48 Abs. 1 VwVG ausgegangen werden.

### **E. 3.1.4**

Zudem führt die Beschwerdeführerin aus, die französische Steuerbehörde wolle die im vorliegenden Amtshilfeverfahren erlangten Daten auch im gegen sie (die Beschwerdeführerin) laufenden Strafverfahren verwenden. Die DGFP nehme nämlich im Strafverfahren gegen die Beschwerdeführerin als Zivilpartei teil und vertrete die (finanziellen) Interessen des französischen Fiskus. Insbesondere entstehe der Beschwerdeführerin bzw. der UBS AG aufgrund des Umstandes, dass die Vorinstanz Kontodetails von Kunden, die einer Weiterleitung an die ersuchenden Behörden im Sinn von Art. 16 Abs. 1 StAhiG zustimmten, ohne weiteres an die ersuchenden Behörden weiterleiten könne und in vielen Fällen bereits weitergeleitet habe, ein nicht zu rechtfertigender Nachteil. Die Vorinstanz weist in diesem Zusammenhang auf das Spezialitätsprinzip hin, wobei gemäss völkerrechtlicher Usanz davon auszugehen sei, dass sich die ersuchende Behörde daran hält. Die Ansicht der Vorinstanz entspricht der

bundesgerichtlichen und der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung, so dass die Gefahr, dass die Informationen in Frankreich gegen die UBS France SA und die UBS AG verwendet werden prima vista nicht erheblich erscheint (Urteil des BGer 2C\_1174/2014 vom 24. September 2015 [zur Publikation vorgesehen] E. 2.1.3 f. und 2.4 [zur Annahme, der ersuchende Staat handle nach Treu und Glauben]; statt vieler: Urteil des BVGer A-1463/2016 vom 22. September 2016 E. 7.4). Allerdings erweist sich der vorliegende Fall insofern als besonders, als im ersuchenden Staat bereits ein Verfahren gegen die UBS France SA und die UBS AG läuft. Davon scheint auch - trotz gegenteiligem Vorbringen - die Vorinstanz auszugehen, hat sie doch mittlerweile den ersuchen Staat gebeten, eine Erklärung zur Beachtung des Vertraulichkeitsprinzips abzugeben. Wie es sich mit einer allfälligen Weitergabe von im Amtshilfeverfahren erhaltenen Daten verhält, auf die die Beschwerdeführerin verweist, ist nicht hier, sondern im Beschwerdeverfahren gegen die Schlussverfügung(en) zu prüfen. Es ist nicht auszuschliessen, dass sich die Beschwerdeführerin auf das Verbot, sich selbst belasten zu müssen, berufen kann. Dies ist aber ebenfalls nicht hier, sondern in einem allfälligen Beschwerdeverfahren gegen die Schlussverfügung zu klären. Dazu ist der Beschwerdeführerin die Parteistellung im vorinstanzlichen Verfahren soweit einzuräumen, dass sie ihre Rechte - unter anderem auf Einsicht in die Verfahrensakten im rechtlich vorgesehenen Ausmass - wahrnehmen kann.

### **E. 3.1.5**

Damit ist die Beschwerdeführerin vorliegend als eine zur Beschwerde legitimierte Person im Sinn von Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 VwVG zu qualifizieren. Folglich kommt ihr im vorinstanzlichen Verfahren insofern Parteistellung zu, als sie ihre eigenen Rechte geltend macht. Dazu gehören auch das Recht auf Akteneinsicht und Zustellung der Schlussverfügungen, wobei die ESTV diese Rechte unter Wahrung der Interessen der übrigen Verfahrensbeteiligten zu gewähren hat. Sie wird über den Umfang des Akteneinsichtsrechts zu befinden haben (Art. 14 Abs. 1 und Art. 15 StAhiG; vgl. Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.4).

### **E. 3.2.1**

Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Beschwerdeführerin die Editionsverfügung erst zusammen mit der Schlussverfügung anfechten kann. Art. 19 Abs. 1 StAhiG ist ausreichend klar und der Gesetzgeber hat zugunsten einer raschen Verfahrensbeendigung in Kauf genommen, dass erst zusammen mit einer Schlussverfügung geprüft werden kann, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen einer ersuchenden Behörde eingetreten ist (E. 1.2.2 und E. 3.3.4).

### **E. 3.2.2**

Der Beschwerdeführerin ist zwar beizupflichten, dass es für sie unbefriedigend ist, einen grossen Aufwand betreiben zu müssen, bevor die Gerichte die Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens überprüfen konnten. Dies ist aber der gesetzlich vorgesehene Weg, von dem das Bundesverwaltungsgericht nicht abweichen kann.

### **E. 3.2.3**

Demnach ist hier auch nicht auf die Argumente einzugehen, die die Beschwerdeführerin für die Unzulässigkeit des Amtshilfeersuchens vorbringt. Diese sind erst zu prüfen, wenn Schlussverfügungen und diesen vorangehende Verfügungen angefochten werden.

### **E. 3.2.4**

Die Beschwerdeführerin hat Parteistellung in sämtlichen Verfahren, die sich auf die von ihr kritisierte Editionsverfügung (bzw. das dieser zugrundeliegende Amtshilfeersuchen) stützen. Zwar erscheint es nicht sinnvoll, dass die Beschwerdeführerin gezwungen ist, gegen praktisch sämtliche Schlussverfügungen vorzugehen, damit sie geltend machen kann, sie halte das Amtshilfeersuchen für unzulässig und damit die Editionsverfügung für fehlerhaft. Wie ausgeführt, entspricht dies aber der gesetzlichen Lösung, der das Bundesverwaltungsgericht zu folgen hat. Die Regelung des StAhiG ist klar und abschliessend, so dass kein Raum für eine analoge Anwendung von Regeln des Rechtshilfeverfahrens bleibt. Auch über das Verhältnismässigkeitsprinzip liesse sich nichts gewinnen, wurde doch die Verhältnismässigkeitsprüfung in Bezug auf die Anfechtbarkeit von der Schlussverfügung vorangehenden Verfügungen bereits vom Gesetzgeber zugunsten der raschen, internationalen Zusammenarbeit und gegen allfällige Interessen der Informationsinhaber bzw. -inhaberinnen und betroffenen Personen entschieden, zumal diesen vor Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde im rechtlichen Sinn kein nicht wiedergutzumachender Nachteil entsteht.

### **E. 3.3**

Nicht weiter einzugehen ist auf die Eingabe der Beschwerdeführerin vom 12. Oktober 2016, die der ESTV zusammen mit diesem Urteil zugestellt wird. Betreffend ihr Vorbringen, die ESTV müsse das Verfahren sistieren, stellt die Beschwerdeführerin keinen Antrag, wobei das Bundesverwaltungsgericht diese Frage auch deshalb nicht entscheiden könnte, weil sie nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens war. Im Übrigen bringt die Beschwerdeführerin keine neuen entscheidungswesentlichen Elemente vor.

### **E. 4**

Die Beschwerdeführerin hat den Verfahrensantrag gestellt, die Vorinstanz sei anzuweisen, bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens im vorliegenden Amtshilfeverfahren keine Informationen an die DGFP zu übermitteln. Eventualiter sei die Vorinstanz anzuweisen, bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens keine Schlussverfügungen im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu erlassen. Mit diesem Urteil werden diese noch nicht behandelten Verfahrensanträge der Beschwerdeführerin gegenstandslos.

### **E. 5**

Der Entscheid der Vorinstanz, auf das Wiedererwägungsgesuch nicht einzutreten, ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin obsiegt aber in Bezug auf die Frage der Akteneinsicht. Die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin hat die Verfahrenskosten zur Hälfte und somit im Umfang von Fr. 2'500.-- zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 2'500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 3'750.-- (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag im Sinn von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) als angemessen. Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

### **E. 6**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) 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.

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