



Abteilung I
A-5680/2023

Urteil vom 18. November 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A._____,
vertreten durch Dr. iur. Oliver Untersander, Rechtsanwalt,
Tappolet & Partner,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-KR).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 23. November 2022 richtete der National Tax Service der Republik Korea (nachfolgend: NTS) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV; vgl. act. 1 der Akten der ESTV, nachfolgend: act.). Der NTS stützte sich dabei auf Art. 25 des Abkommens vom 12. Februar 1980 zwischen der Schweiz und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.928.11, nachfolgend: DBA CH-KR).

A.b Als vom Amtshilfeersuchen betroffene Personen beschrieb der NTS Bankkunden der Bank Credit Suisse AG (nachfolgend: Bank), welche im relevanten Zeitraum (zwischen dem 1. Januar 2011 und dem 31. Dezember 2021) bzw. während einem Teil dieses Zeitraums (gemäss bankinterner Dokumentation) über eine Domiziladresse in der Republik Korea verfügten und welche von der Bank mit Schreiben vom 31. August 2015 aufgefordert worden waren, einen Nachweis der Steuerehrlichkeit zu erbringen und das beigelegte Formular betreffend Bestätigung eines Steuer- oder Rechtsberaters zur Steuerehrlichkeit auszufüllen, die einen ausreichenden Nachweis aber nicht erbrachten (*«Korean residents who didn't submit sufficient evidence despite the request from Credit Suisse to submit confirmation about tax compliance from tax or legal advisers»* [act. 1, Ziff. 7]).

A.c Der im Amtshilfeersuchen angegebene Steuerzweck ist die Veranlagung und Erhebung der koreanischen Einkommenssteuern. Das Ersuchen betrifft die Steuerjahre 2011 bis 2021 (1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2021 [act. 1, Ziff. 10]).

A.d Am 15. Dezember 2022 erliess die Vorinstanz eine Editionsverfügung, mit der sie die Bank aufforderte, die verlangten Informationen zu edieren (act. 4).

A.e Die Bank edierte die Unterlagen am 10. Februar 2023. Mit Schreiben vom 14. Februar 2023 (zugestellt am 25. Februar 2023 [act. 9.2]) informierte die Bank A._____ (nachfolgende: betroffene Person) über das Verfahren. Mit E-Mails vom 27. Februar 2023, 28. Februar 2023 und 1. März 2023 wendete sich die betroffene Person an die ESTV und machte geltend, sie lebe in London und sei während der relevanten Periode in der Republik Korea nicht steuerpflichtig gewesen. Als Beleg reichte sie insbesondere eine Kopie ihres Reisepasses sowie eine Übersicht über die Ein- und Ausreisedaten in die Republik Korea ein (act. 11-13).

A.f Am 1. März 2023 informierte der Rechtsvertreter der betroffenen Person die ESTV über das Mandatsverhältnis und beantragte Akteneinsicht (act. 14).

A.g Mit Schreiben vom 30. März 2023 informierte die ESTV die betroffene Person über ihre Absicht, dem Amtshilfeersuchen zu entsprechen, da sie nach Prüfung des Ersuchens und der erhaltenen Informationen zum Schluss gekommen sei, dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt seien. Sie gewährte gleichzeitig die Akteneinsicht und forderte die betroffene Person auf, innert Frist von 10 Tagen der Übermittlung zuzustimmen oder allfällige Einwände in Zusammenhang mit der Übermittlung der Informationen geltend zu machen (act. 19).

A.h Am 19. April 2023 nahm die betroffene Person (nach gewährter Firsterstreckung) Stellung und widersetzte sich der Übermittlung der Informationen. Die betroffene Person lebe und arbeite seit 1991 in London und besitze die britische Staatsangehörigkeit. Es gehe aus dem Amtshilfeersuchen nicht hervor, ob die Voraussetzungen für das Gruppenersuchen erfüllt seien. Der Länder-Code sei bei der Bank falsch hinterlegt gewesen, was Ende 2015 entdeckt und in der Folge berichtigt worden sei. Sie habe daraufhin im Februar 2016 der Bank das Formular für UK-Residents eingereicht. Entsprechend seien dann auch vorliegend die Gesuchskriterien nicht erfüllt (act. 22).

A.i Am 18. September 2023 erliess die Vorinstanz eine Schlussverfügung gegenüber der betroffenen Person, welche sie postalisch dem Rechtsvertreter der betroffenen Person am gleichen Datum eröffnete. Die Vorinstanz kommt darin zum Schluss, dass Amtshilfe zu leisten sei (act. 24).

B.

B.a Am 17. Oktober 2023 reicht die betroffene Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 18. September 2023 ein. Die Beschwerdeführerin beantragt, die Schlussverfügung sei aufzuheben und die Amtshilfe sei zu verweigern. Eventualiter sei die Schlussverfügung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen; unter Kosten und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen und zusammengefasst vor, die Amtshilfe sei zu untersagen, weil vorliegend die Kriterien der Gruppenanfrage nicht vollständig erfüllt seien. Vorliegend sei es offensichtlich und klar, dass sie (die Beschwerdeführerin) ihren steuerlichen Sitz in London habe. Sie, so die Beschwerdeführerin weiter, habe so auch unter

Anleitung des Bankers die UK-Steuerformulare erstellt und unterzeichnet. Damit liege ein Nachweis der Steuerpflicht in London vor. Ein Negativ-Beweis über die Tatsache, dass in der Republik Korea keine Steuerpflicht bestehe, sei nicht möglich. Es werde Einsicht in die Akten verlangt, auf Grundlage derer sie (die Beschwerdeführerin) in das vorliegende Gruppenersuchen miteinbezogen worden sei, ansonsten liege eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

B.b In ihrer Vernehmlassung vom 30. November 2023 beantragt die Vorinstanz, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten, eventualiter sei sie kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung führt sie zusammengefasst aus, der NTS verlange in Zusammenhang mit dem Schreiben der Bank vom 31. August 2015 offenbar einen Beweis durch einen unabhängigen registrierten Steuerberater aus der Republik Korea (vgl. Bst. A.b). Ein solcher sei nicht erbracht worden. Für die Edition von bankinternen Akten, die nicht von der Übermittlung umfasst seien, bestehe keine Rechtsgrundlage, weshalb diese nicht Teil des Amtshilfeverfahrens seien. Im Übrigen werde auf die Schlussverfügung vom 18. September 2023 verwiesen.

B.c Mit Eingabe vom 9. Januar 2024 reicht die Beschwerdeführerin eine Replik ein und führt darin ergänzend zur Beschwerde und in Erwiderung auf die Vernehmlassung der Vorinstanz aus, sie habe den ausreichenden Beweis der Steuerehrlichkeit erbracht und minutiös darstellen können, dass das Depot immer richtig versteuert worden sei. Dies anerkenne auch die Bank aufgrund der Anpassung des Steuerdomizils und der Weiterführung der Kundenbeziehung. Das Abkommen sehe sehr wohl die Möglichkeit vor, Bankdaten zu übermitteln, weshalb solche von der Vorinstanz auch beschaffbar seien.

Auf die Vorbringen der Parteien und die Akten wird – sofern und soweit relevant – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des NTS zugrunde. Dieses stützt sich auf Art. 25 DBA CH-KR. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben

abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-KR (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, so auch der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-KR (Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.3 Die Beschwerdeführerin erfüllt als Verfügungsadressatin und Person, über die Amtshilfe verlangt wird, die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Damit ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

2.1 Die ersuchende Behörde stützt ihr Amtshilfeersuchen auf Art. 25 DBA CH-KR. Dieser entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD; zu finden unter <https://www.oecd.org/publications> -> model tax convention on income and on capital).

2.1.1 Gemäss Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-KR tauschen die zuständigen Behörden beider Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch wird dabei durch Art. 1 DBA CH-KR (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

2.1.2 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen. Der

ersuchte Staat hat nur diejenigen Informationen von der Amtshilfe auszuschliessen, bei denen unwahrscheinlich ist, dass sie für den ersuchenden Staat erheblich sein können (im Gegensatz zu einigen anderen Doppelbesteuerungsabkommen enthält das zum DBA CH-KR gehörige Protokoll [ebenfalls publiziert unter SR 0.672.928.11] zwar mit Ausnahme des Verbots der «fishing expedition» keine weitere Definition der voraussichtlichen Erheblichkeit; das Gesagte gilt jedoch auch hier, vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 sowie Urteil des BVGer A-5812/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5 und A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 5.3.1). Weil in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates grundsätzlich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat hat also in diesem Sinne nur eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Gemäss dem Bundesgericht bildet der Begriff der «voraussichtlichen Erheblichkeit» denn auch «eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen» (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1). Keine Rolle für die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit spielt, ob sich die Informationen nach deren Erhebung als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1).

2.1.3 Art. 25 Abs. 3 DBA CH-KR enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So muss der ersuchte Vertragsstaat weder Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Bst. a), noch Informationen erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können (Bst. b). Ebenso wenig muss er Informationen erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe-, oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre Public widerspräche (Bst. c).

2.1.4 Die genannten Einschränkungen werden wiederum durch die Bestimmung von Art. 25 Abs. 5 DBA CH-KR relativiert. Gemäss dieser ist Art. 25 Abs. 3 DBA CH-KR nämlich in keinem Fall so auszulegen, als

erlaube er einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen (Satz 1). Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates – sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist – über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen (Satz 2). Dies bedeutet, dass Informationen zu Bankbeziehungen vollumfänglich erhältlich sind (BGE 142 II 161 E. 4.5.2 in Bezug auf den im Wesentlichen gleichlautenden neuen Art. 28 Abs. 5 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 CH-FR]).

2.2

2.2.1 In Zusammenhang mit Art. 25 DBA CH-KR ist sodann Art. XIV, Ziff. 2 des zugehörigen Protokolls, welches wie Art. 25 DBA CH-KR per 25. Juli 2012 in Kraft trat (AS 2012 4069) sowie die Verständigungsvereinbarung, abgeschlossen am 3. Juli 2012 mit Inkrafttreten am 3. Juli 2012 (AS 2012 4219) zu beachten.

2.2.2 Ziff. 2 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-KR enthält formelle Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen. Bst. a derselben Ziffer bestimmt, dass ein Ersuchen erst gestellt werden darf, wenn der ersuchende Staat die üblichen innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft hat. Bst. c schliesst «fishing expeditions» aus und Bst. d hält fest, dass zwar keine Verpflichtung für einen automatischen oder spontanen Informationsaustausch besteht, die Vertragsstaaten aber voneinander erwarten, sich gegenseitig die zur Durchführung des Abkommens nötigen Informationen zu liefern.

2.2.2.1 Sofern – wie im vorliegenden Fall – ein Ersuchen Personen unbestimmter Anzahl betrifft, deren Namen und Adressen die ersuchende Behörde nicht kennt und die anhand eines identischen Verhaltensmusters zu identifizieren sind (anhand bestimmter Gruppenmerkmale), handelt es sich um ein Gruppenersuchen (BGE 143 II 136 E. 6.3, siehe auch statt vieler Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 4.4). Folglich sind die entsprechenden Kriterien für Gruppenersuchen heranzuziehen, welche

das Bundesgericht in BGE 143 II 136 entwickelt hat. In diesem Urteil äusserte sich das Bundesgericht insbesondere zur Zulässigkeit solcher Gruppensuchen. Demnach muss der ersuchende Staat eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben; er muss das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt; er muss aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen können (BGE 143 II 136 E. 6.1.2 m.w.H.). Es ist somit ein stärkerer Bezug zu konkreten Umständen herzustellen als bei Einzelsuchen. Im Vordergrund steht dabei der Nachweis von Tatsachen, die auf ein gesetzeswidriges Verhalten der Gruppenangehörigen hindeuten; Gruppenanfragen zu blossen Veranlagungszwecken ohne Verdachtsmomente werden daher nicht zugelassen. Allerdings wird nur ausnahmsweise eine «Fishing Expedition» angenommen, da die Voraussetzungen zur Annahme einer solchen hoch sind.

2.2.2.2 Dies gilt auf Grundlage von Art. 25 DBA CH-KR und Bst. a der dazugehörige Verständigungsvereinbarung (AS 2012 4219) auch für den vorliegenden Fall. Insbesondere Bst. a der Verständigungsvereinbarung regelt, dass die Identifikation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann.

2.2.3 Gemäss Ziff. 2 Bst. e des Protokolls zum DBA CH-KR besteht Einvernehmen darüber, dass im Falle 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. Einig sind sich die Vertragsparteien auch 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.

2.3 Im innerstaatlichen Recht richtet sich das Verfahren nach dem StAhiG (vgl. E. 1.1 vorstehend). Das StAhiG regelt den Vollzug der Amtshilfe nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und anderen internationalen Abkommen, die einen Informationsaustausch in Steuersachen vorsehen. Abweichende Bestimmungen des jeweiligen Abkommens sind vorbehalten (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Es regelt den

verfahrensrechtlichen Vollzug, um den Konventionsbestimmungen zur Durchsetzung zu verhelfen. Seine materiellen Definitionen sind nur von Interesse, soweit sie die Bestimmungen gemäss den anwendbaren internationalen Abkommen erläutern (BGE 143 II 224 E. 6.1, 143 II 136 E. 4.1 ff.). Insbesondere in Bezug auf Art. 7 Bst. c StAhiG (siehe dazu sogleich E. 2.4) hat das Bundesgericht festgehalten, der Gesetzgeber habe sich mit der entsprechenden Formulierung nicht seinen internationalen Verpflichtungen entziehen wollen (BGE 143 II 224 E. 6.2). Diese Aussage lässt sich auf sämtliche Bestimmungen des StAhiG übertragen.

2.4 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2). Die ESTV ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2). Es liegt an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klar und entscheidend zu widerlegen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.3 mit Hinweisen).

2.5

2.5.1 Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1; 135 II 286 E. 5.1). Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016, Art. 26 N 32).

2.5.2 Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste (BGE 144 II 427 E. 3.1.1; 129 I 249 E. 3). Die Akteneinsicht ist auch zu gewähren, wenn die Ausübung des Akteneinsichtsrechts den Entscheid in der Sache nicht zu beeinflussen vermag. Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes

Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die fraglichen Akten seien für den Verfahrensausgang belanglos. Es muss vielmehr dem Betroffenen selber überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen (BGE 132 V 387 E. 3.2; Urteile des BGer 1B_240/2021 vom 8. Februar 2022 E. 2.2; 1B_287/2012 vom 25. Juni 2012 E. 2.3).

2.5.3 Im Bereich der internationalen Steueramtshilfe wird (für das Verfahren vor der ESTV) das Recht auf Akteneinsicht explizit in Art. 15 StAhiG festgehalten (Urteil des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 2.2.1). Gemäss Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Zu den Teilnahmerechten im Amtshilfeverfahren gehören unter anderem das Recht auf Akteneinsicht sowie das Recht auf Abnahme liquider Beweise zur sofortigen Entkräftung der Vorwürfe, wobei im Amtshilfeverfahren kein eigentliches Beweisverfahren zum tatverdacht durchgeführt wird (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Rz. 199).

3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Voraussetzung für einen Informationsaustausch auf Grundlage des Gruppenersuchens im Rahmen der Amtshilfe erfüllt sind.

3.1 Die Beschwerdeführerin trägt vor, der Domizilcode sei von Anfang an falsch bei der Bank hinterlegt gewesen, was Ende 2015 entdeckt und unverzüglich berichtigt worden sei. Es könne nachgewiesen werden, dass sie sich (d.h. die Beschwerdeführerin) jeweils nur kurz für Besuche in der Republik Korea aufgehalten habe und eine steuerliche Ansässigkeit in Grossbritannien bestehe. Aus diesem Grund seien die Voraussetzungen für das Amtshilfeersuchen vorliegend nicht erfüllt.

3.2 Die Vorinstanz beruft sich im Wesentlich darauf, dass die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in die ausschliessliche Zuständigkeit des NTS falle. Die Beschwerdeführerin habe es nicht vermocht, ihren Ausschluss aus der Gruppe der von der Übermittlung betroffener Personen zu begründen. Die Fragen, wie der Beweis der Steuerehrlichkeit erbracht werden muss und ob überhaupt eine Steuerpflicht in der Republik Korea besteht, müsse vorliegend nicht beantwortet werden.

3.3

3.3.1 Der NTS verlangt vorliegend Aufschluss über die Identität bestimmter Personen, welche im relevanten Zeitraum bzw. während einem Teil dieses Zeitraums über eine Domiziladresse in der Republik Korea verfügten und welche von der Bank mit Schreiben vom 31. August 2015 aufgefordert worden waren, einen Nachweis der Steuerehrlichkeit zu erbringen, diesen Nachweis aber nicht erbrachten. Mit dem Amtshilfeersuchen vom 23. November 2022 macht der NTS detailliert Ausführungen zu den Umständen und Hintergründen, welche zum Gruppenersuchen geführt haben. Der NTS möchte mit dem Ersuchen insbesondere die Einhaltung der steuerlichen Meldepflichten jener untersuchen, die trotz Aufforderung der Bank keine hinreichenden Nachweise eingereicht haben («Korean residents who didn't submit sufficient evidence despite the request from Credit Suisse to submit confirmation about tax compliance from tax or legal advisers» [act. 1, Ziff. 7]). Der NTS vermutet, dass die betroffenen gegen Steuerrecht in der Republik Korea verstossen haben («are highly likely to be non-compliant with tax rules in Korea» [act. 1, Ziff. 13 (2) 2])). Zum Hintergrund führt der NTS weiter aus, die Pflicht ausländische Bankkonten anzugeben, sei in der Republik Korea im Jahr 2011 eingeführt worden. Ein Listenersuchen aus dem Jahr 2020 habe Personen betroffen, bei denen im Jahr 2012 bei der Bank ein entsprechender Domizilcode hinterlegt gewesen sei. Es werde aufgrund der zwischenzeitlich durchgeführten Untersuchungen davon ausgegangen, dass es weitere Bankkonten gebe, welche noch nicht ordnungsgemäss deklariert worden seien. Insbesondere die Personen, die der Bank auf das Schreiben vom 31. August 2015, in welchem sie aufgefordert wurden, Nachweise über die Steuerehrlichkeit durch einen Steuerberater oder Rechtsvertreter einzureichen, aber keine hinreichenden Beweise lieferten, verstiesse höchstwahrscheinlich gegen südkoreanisches Steuerrecht. Diese Vermutung sei durch vergleichbare Fälle gestützt, in welchen sich herausgestellt habe, dass ein Verstoss vorliege, was einen konkreten Hinweis auf steuerliche Unregelmässigkeiten darstellen könnte («The assumption is supported by the fact that with high probability, Koreans holding financial accounts at Switzerland [...] showed tax non-compliance and non-reporting [...] as shown in the case of the previous bulk request and a host of subsequent audits [act. 1, Ziff. 13 (2) 2]))»). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht kein Anlass, an der Richtigkeit dieser Ausführungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln (E. 2.4 vorstehend).

3.3.2 Die vom Bundesgericht entwickelten Kriterien zu Gruppenersuchen (E. 2.2.2.1 vorstehend) sind erfüllt. Die voraussichtliche Erheblichkeit der

Informationen ergibt sich betreffend den von der Gruppe betroffenen Personen bereits aus dem Amtshilfeersuchen. Die Bank beurteilte die genannten Kriterien in Bezug auf die betroffene Person als erfüllt, ansonsten sie die ersuchten Informationen nicht ediert hätte. Folglich liegt insoweit auch keine «fishing expedition» vor. Das Ersuchen erläutert, dass es insbesondere um Bankkonten geht, bei denen im Jahr 2012 der entsprechende Domizilcode hinterlegt gewesen sei, also nach der Einführung der Deklarationspflicht ausländischer Konten in der Republik Korea im Jahr 2011. Die Beschwerdeführerin beruft sich zwar darauf, der bei der Bank hinterlegte Domizilcode sei falsch gewesen, weshalb dieser im Jahr 2016 für die Periode 2015-2017 korrigiert worden sei, aus den Akten ergibt sich allerdings nur eine Anpassung für die Zukunft. Die Beschwerdeführerin konnte insbesondere nicht nachweisen, dass vorliegend eine anfängliche Unrichtigkeit des Domizilcodes (für die Jahre 2011 bis 2015) gegeben ist. Die entsprechenden Erklärungen auf den Formularen der Bank stammen denn auch alle aus der Zeit ab 2015 (act. 22, Beilage 5). Bis zum Jahr 2017 hatte die Beschwerdeführerin offenbar auch den Steuerstatus «resident but non domiciled» in Grossbritannien (Beschwerdeschrift, S. 3). Was dies für eine etwaige Steuerpflicht in der Republik Korea bedeutet, kann und muss nicht vom ersuchenden Staat beurteilt werden, da die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes in die ausschliessliche Zuständigkeit der Behörde des ersuchenden Staates fällt, wie auch die Vorinstanz zutreffend ausführt. Das Bundesgericht hat in seiner jüngsten Rechtsprechung immer wieder festgehalten, dass der Domizilcode in Listen, die von der Informationsinhaberin (hier: Bank) geführt worden waren, einen hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine potenzielle Steuerpflicht darstellt (BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.; Urteil des BGer 2C_872/2022 vom 8. November 2022 E. 4.2.2 m.w.H.). Die einzige Konstellation, in der die Rechtsprechung eine Vorabwürdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Rahmen des Amtshilfeverfahrens ausnahmsweise zulässt, bedingt dass die betroffene Person in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig ist (statt vieler: Urteil des BGer 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.5.3). Die Beschwerdeführerin vermochte es vorliegend jedenfalls nicht, das Vorliegen eines hinreichenden Bezugspunktes (Domizilcode im Jahr 2012) urkundlich zu widerlegen. Damit liegt auch vorliegend ein genügender Anknüpfungspunkt zum ersuchenden Staat vor und die verlangten Informationen sind grundsätzlich als voraussichtlich erheblich zu beurteilen.

3.3.3 Die vom NTS im Zusammenhang mit der Besteuerung der betroffenen Person ersuchten Informationen erscheinen sodann als geeignet, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden und die Frage betreffend

die Steuersituation der betroffenen Person in der Republik Korea zu klären («verify their tax evasion suspicions»). Die Übermittlung der Bankunterlagen und des Namens der betroffenen Person ermöglicht dem NTS, die Ermittlungen weiterzuführen. Dies ist für das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit ausreichend (vgl. Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.3.2). Damit ist vorliegend in Übereinstimmung mit den Erwägungen in der Schlussverfügung der Vorinstanz die voraussichtliche Erheblichkeit von grundsätzlich sämtlichen Informationen gegeben. Entsprechend misslingt es der Beschwerdeführerin aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der Untersuchung in der Republik Korea wenig wahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.1 ff., 141 II 436 E. 4.4.3). Keine Rolle spielt dabei, ob sich die Informationen später tatsächlich als erheblich erweisen (E. 2.1.2 vorstehend).

3.4

3.4.1 Die Beschwerdeführerin rügt im Rahmen der Begründung des Eventualantrags, mit welchem sie die Rückweisung an die Vorinstanz beantragt, eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Sie macht geltend, dass sie die Bankunterlagen, auf Grundlage derer der Bezug zum ersuchenden Staat hergestellt wurde (welche voraussichtlich den Eintrag des Domizilcodes beinhalten) nicht einsehen und folglich dazu auch nicht Stellung nehmen konnte. Das Abkommen sehe die Möglichkeit vor, Bankdaten zu übermitteln, weshalb solche von der Vorinstanz auch ediert werden könnten.

3.4.2 Die Vorinstanz argumentiert, für die Edition von bankinternen Akten, die nicht von der Übermittlung umfasst seien, bestehe keine Rechtsgrundlage, weshalb diese nicht Teil des Amtshilfeverfahrens seien.

3.4.3 Der Beschwerdeführerin wurde von der Vorinstanz Einsicht in alle Verfahrensakten gewährt (vgl. Sachverhalt Bst. A.g vorstehend). Damit ist dem Anspruch auf rechtliches Gehör, der alle Akten umfasst, welche für das jeweilige Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, entsprochen worden (vgl. E. 2.5.2 vorstehend). Die Vorinstanz edierte bei der Bank die von der NTS ersuchten Informationen. Anspruch auf Edition weiterer Unterlagen besteht nicht. Zwar räumt Art. 15 Abs. 1 StAhiG der beschwerdeberechtigten Person neben der Akteneinsicht auch das Recht auf Abnahme liquider Beweise zur sofortigen Entkräftung der Vorwürfe ein (vgl. E. 2.5.3), davon ist aber nicht die Edition weiterer Unterlagen umfasst, was der Durchführung eines Beweisverfahrens gleichkäme. Die Beschwerdeführerin hätte die sie selbst betreffenden Akten bei ihrer Bank vielmehr selbst

herausverlangen und diese der Vorinstanz zur Entkräftung vorlegen können. Da die Beschwerdeführerin jedoch selbst vermutet, dass auf den entsprechenden Bankunterlagen der südkoreanische Domizilcode oder eine südkoreanische Adresse hinterlegt ist (Beschwerdeschrift, S. 5), hat sie sich offensichtlich gegen ein Herausverlangen entschieden. Daraus kann sie keine Rechte für sich ableiten.

3.4.4 Daraus folgt, dass die Vorinstanz das rechtliche Gehör nicht verletzte, indem sie auf die Edition weiterer Akten bei der Bank verzichtete. Folglich kam die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung vom 18. September 2023 zu Recht zum Schluss, dass die Amtshilfe vorliegend zu gewähren ist. Somit ist die vorliegende Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzulegen (vgl. 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]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE)

5.

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.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 631[...]; Gerichtsurkunde)