



---

Abteilung I  
A-7191/2023

## Urteil vom 7. März 2024

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz), Richterin Emilia Antonioni  
Luftensteiner, Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,  
Gerichtsschreiberin Anna Strässle.

---

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_ **AG**,  
(...),  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
3. **C.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
4. **D.** \_\_\_\_\_,  
(...),

2. – 4. vertreten durch  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**,  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz,

---

Gegenstand

Parteistellung in Amtshilfe; Wiedererwägung.

**Sachverhalt:****A.**

Am 22. Dezember 2022 richtete der Service Public Fédéral des Finances, Belgique (nachfolgend: belgische Steuerbehörde oder ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 4 und 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (MAC, SR 0.652.1; für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz).

**B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 29. März 2023 forderte die ESTV unter anderem die E. \_\_\_\_\_ GMBH (beschwerdeberechtigte Person oder schweizerische Informationsinhaberin) dazu auf, die ersuchten Informationen einzureichen. Zudem wurde die schweizerische Informationsinhaberin ersucht, die betroffenen Gesellschaften F. \_\_\_\_\_ SA, G. \_\_\_\_\_ SA, H. \_\_\_\_\_ SA, I. \_\_\_\_\_ SA, J. \_\_\_\_\_ SA und K. \_\_\_\_\_ SA über das Amtshilfeverfahren zu informieren und diese aufzufordern, innerhalb von 10 Tagen eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

**B.b** Mit Schreiben vom 6. April 2023 teilte die A. \_\_\_\_\_ AG der ESTV unter anderem mit, dass sie von der schweizerischen Informationsinhaberin mit der Interessenwahrung beauftragt worden sei. Mit Schreiben vom 21. April 2023 und vom 15. Mai 2023 übermittelte die A. \_\_\_\_\_ AG der ESTV die ersuchten Informationen.

**B.c** Mit Schreiben vom 27. Juni 2023 teilte die ESTV der A. \_\_\_\_\_ AG die zur Übermittlung an die belgische Steuerbehörde beabsichtigten Informationen mit und setzte ihr eine Frist von 10 Tagen zur schriftlichen Stellungnahme, welche die A. \_\_\_\_\_ AG nach gewährter Fristverlängerung im Namen ihrer Mandantin bzw. der schweizerischen Informationsinhaberin am 20. Juli 2023 wahrnahm. Hierbei beantragte die A. \_\_\_\_\_ AG im Namen und Auftrag der schweizerischen Informationsinhaberin diverse weitere Schwärzungen (Beschwerdebeilage [BB] 12, Antwortschreiben der A. \_\_\_\_\_ AG vom 20. Juli 2023; so insb. sämtlicher Namen von deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und des Namens «(Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG)» in zwei Steuervorbescheiden).

**C.**

Mit Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 betreffend die F. \_\_\_\_\_ SA (betroffene Person 1), G. \_\_\_\_\_ SA (betroffene Person 2), H. \_\_\_\_\_ SA (betroffene Person 3), I. \_\_\_\_\_ SA (betroffene Person 4), J. \_\_\_\_\_ SA (betroffene Person 5), K. \_\_\_\_\_ SA (betroffene Person 6) und E. \_\_\_\_\_ GMBH (beschwerdeberechtigte Person) verfügte die ESTV unter anderem, dass sie der belgischen Steuerbehörde Amtshilfe leiste (Dispositiv-Ziff. 1). Zudem verfügte sie, es seien der ersuchenden Behörde die von der schweizerischen Informationsinhaberin und der Steuerverwaltung des Kantons X. \_\_\_\_\_ edierten Informationen – unter anderem insbesondere zwei Steuervorbescheide (als Annexe 1 und Annexe 2) – zu übermitteln (Dispositiv-Ziff. 2).

Die ESTV stellte sich im Rahmen ihrer Begründung insbesondere auf den Standpunkt, in den beiden durch die Steuerverwaltung des Kantons X. \_\_\_\_\_ und die A. \_\_\_\_\_ AG ausgehandelten Steuervorbescheiden seien der Name der A. \_\_\_\_\_ AG und deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter (sowie ehemaliger Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter) nicht zu schwärzen. Die beiden Steuervorbescheide seien ausdrücklich verlangt worden und somit voraussichtlich relevant. Die A. \_\_\_\_\_ AG und deren Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter seien eng mit der schweizerischen Informationsinhaberin verbunden und tauchten nicht zufällig darin auf. Ausserdem würden die zusätzlichen Schwärzungen in den Steuervorbescheiden die Übermittlung sinnlos machen.

**D.**

**D.a** Mit Eingabe vom 20. November 2023 (BB 9, Schreiben vom 20. November 2023) gelangten die A. \_\_\_\_\_ AG sowie B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ (alle drei vertreten durch die A. \_\_\_\_\_ AG) an die ESTV und beantragten:

1. «Es sei festzustellen, dass den Antragstellern im Amtshilfeverfahren Ref. (...) Parteistellung zukommt, mit Gewährung der entsprechenden Parteirechte.
2. Die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 im Amtshilfeverfahren Ref. (...) (Ziff. 2 des Dispositivs) sei unter Gewährung von Parteirechten der Antragsteller punktuell in Wiedererwägung zu ziehen und dahingehend zu ändern, dass in den Annexes 1/2 die Namen sämtlicher (aktueller und ehemaliger) A. \_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiter wie auch der Name/Schriftzug von (Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG) geschwärzt werden.

3. Sollte dem Antrag 2 nicht stattgegeben werden, beantragen die Antragsteller eventualiter per sofort Beitritt zum Amtshilfeverfahren Ref. (...). Entsprechend sei:
  - a. den Antragstellern zur Einräumung des rechtlichen Gehörs die 'Akteneinsicht und Information' im Amtshilfeverfahren Ref. (...) an (Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG) (für [Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG] selber und als Vertreterin der A. \_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiter) zuzustellen;
  - b. zu einem späteren Zeitpunkt (nach Einräumung des rechtlichen Gehörs gemäss Antrag 3a) die Schlussverfügung Ref. (...) an (Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG) (für [Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG] selber und als Vertreterin der A. \_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiter) fristauslösend zu eröffnen;
4. Ungeachtet der vorliegenden Anträge sei der Informationsaustausch während der Dauer des vorliegenden Verfahrens lediglich bezüglich der A. \_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiternamen und des Namens '(Abkürzung A. \_\_\_\_\_ AG)' auf den beiden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) aufzuschieben (Ziff. 2 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023). Entsprechend seien die Annexes 1/2 durch die Beilagen 7/8 – welche die beantragten Schwärzungen enthalten – zu ersetzen und der Austausch nach Belgien (vorläufig) mit den Beilagen 7/8 (statt Annexes 1/2) vorzunehmen.
5. Im Übrigen sei die Verfahrenssprache für das vorliegende Verfahren von Französisch nach Deutsch zu wechseln.»

Gleichzeitig erhoben die A. \_\_\_\_\_ AG sowie B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ und D. \_\_\_\_\_ (alle drei vertreten durch die A. \_\_\_\_\_ AG) am 20. November 2023 gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 20. Oktober 2023 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht (Verfahren A-6446/2023).

**D.b** Mit Schreiben vom 22. November 2023 (BB 15, Schreiben vom 22. November 2023) bestätigte die ESTV den Erhalt der Eingabe vom 20. November 2023 und nahm zur Kenntnis, dass die A. \_\_\_\_\_ AG beim Bundesverwaltungsgericht gleichzeitig eine Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 eingereicht hat. Die ESTV führte zudem aus:

«Nous vous informons que nous n'allons pas reconsidérer notre décision finale du 20 octobre 2023 au sens de l'art. 58 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) dans la mesure où il n'existe pas, en l'espèce, de motifs justifiant de procéder à un nouvel examen de cette

décision. Celle-ci est donc maintenue. Pour le surplus, l'affaire sera traitée par le Tribunal administratif fédéral.»

## E.

Am 22. Dezember 2023 erhoben die A.\_\_\_\_\_ AG sowie B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_\_ – alle drei vertreten durch die A.\_\_\_\_\_ AG – (nachfolgend auch: Beschwerdeführende) gegen das Schreiben der ESTV vom 22. November 2023 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Die Beschwerdeführenden beantragen, es sei festzustellen, dass ihnen im Amtshilfeverfahren Ref. (...) Parteistellung zukomme (Ziff. 1); die Verfügung vom 22. November 2023 sei aufzuheben (Ziff. 2a); die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 (insb. Ziff. 2) sei unter Gewährung von Parteirechten dahingehend zu ändern, dass in den beiden auszutauschenden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) die Namen der Beschwerdeführenden sowie der ehemaligen A.\_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiter geschwärzt werden (Ziff. 2b); eventualiter zu Antrag 2b sei das Verfahren an die ESTV zurückzuweisen und diese sei anzuweisen, die Schlussverfügung dahingehend zu ändern, dass in den beiden auszutauschenden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) die Namen der Beschwerdeführenden sowie der ehemaligen A.\_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiter geschwärzt werden (Ziff. 3); subeventualiter zu Antrag 2b sei die Schlussverfügung partiell (mit Blick auf die Annexes 1/2) aufzuheben und das Verfahren zur erneuten Durchführung (wobei ihnen die Parteistellung einzuräumen, Akteneinsicht/rechtliches Gehör zu gewähren und eine neue Schlussverfügung zu erlassen sei) an die ESTV zurückzuweisen (Ziff. 4); der Informationsaustausch sei während der Dauer des Verfahrens lediglich bezüglich der (ungeschwärzten) Namen der Beschwerdeführenden sowie der ehemaligen A.\_\_\_\_\_ AG-Mitarbeiter auf den beiden Steuervorbescheiden (Annexes 1/2) aufzuschieben und die ESTV anzuweisen, die Annexes 1/2 durch die Beilagen 7/8 – welche die beantragten Schwärzungen enthalten – zu ersetzen und den Austausch nach Belgien (vorläufig) mit den Beilagen 7/8 vorzunehmen (Ziff. 5); die Verfahrenssprache sei von Französisch auf Deutsch zu ändern (Ziff. 6); die Akten der ESTV seien durch das Gericht einzufordern (Ziff. 7); Akteneinsicht sei zu gewähren sowie eine Nachfrist zur Ergänzung der vorliegenden Beschwerde einzuräumen (Ziff. 8). Zudem sei das vorliegende Verfahren mit dem Verfahren A-6446/2023 zu vereinigen (Ziff. 9) und die Verfahrenskosten der ESTV aufzuerlegen und ihnen (den Beschwerdeführenden) eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Ziff. 10). Sollte das Gericht zum Schluss kommen, die Verfügung vom 22. November 2023 sei nicht als Verfügung zu qualifizieren, sei die ESTV anzuweisen, eine anfechtbare Verfügung zu erlassen (Ziff. 11).

*Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** 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), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist (Art. 31 VGG). Eine solche Ausnahme liegt nicht vor (vgl. auch Art. 19 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiG, SR 651.1]). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher zur Behandlung der erhobenen Beschwerde grundsätzlich – d.h. sofern eine Verfügung vorliegt (hierzu sogleich: E. 1.3) – zuständig.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach den Bestimmungen des VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG; siehe auch: Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

### **1.2**

**1.2.1** Die Beschwerdeführenden beantragen, die Verfahrenssprache sei im vorliegenden Verfahren von Französisch auf Deutsch zu ändern (Antrag Ziff. 6). Die Verfügung vom 22. November 2023 sei in Französisch ergangen. Sie seien jedoch im deutschsprachigen Raum tätig und ansässig und würden daher ihre Beschwerde in Deutsch einreichen. Dies sei im Interesse sämtlicher Parteien (Beschwerde, Rz. 45 f.).

**1.2.2** Gemäss Art. 33a Abs. 2 Satz 1 VwVG wird als Grundsatz bestimmt, dass im Beschwerdeverfahren als Verfahrenssprache die Sprache des angefochtenen Entscheids massgebend ist. Laut dem zweiten Satz dieses Absatzes kann das Verfahren jedoch auch in einer anderen Amtssprache geführt werden, wenn die Parteien eine solche verwenden. Der Behörde bzw. dem Gericht steht beim Entscheid über die Wahl der Verfahrenssprache des Beschwerdeverfahrens ein gewisses Ermessen zu, wobei die auf

dem Spiel stehenden Interessen und der Grundsatz der sog. «Waffengleichheit» sowie Aspekte der Verfahrensbeschleunigung und Prozessökonomie zu beachten sind (vgl. BVGE 2008/31 E. 7; PATRICIA EGLI, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], 3. Aufl. 2023 [nachfolgend: Praxiskommentar VwVG], Art. 33a N. 22 f.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Bereich der internationalen Rechts- bzw. Amtshilfe wird von Schweizer Rechtsanwältinnen erwartet, dass sie Französisch, Deutsch und Italienisch als Amtssprachen des Bundes zumindest passiv verstehen (Urteil des BGer 1A.275/2003 vom 27. Januar 2004 E. 2.2; EGLI, Praxiskommentar VwVG, Art. 33a N. 15 mit weiteren Hinweisen), wobei dies erst recht für die Vorinstanz gilt.

Vorliegend ist sowohl die angefochtene Verfügung vom 22. November 2023 (vgl. hierzu ausführlich: E. 1.3), als auch die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023, auf welche sich das Wiedererwägungsgesuch bezieht, in französischer Sprache verfasst. Die Beschwerde erfolgte auf Deutsch. Aufgrund des hiervor Gesagten ist zwar nicht ersichtlich, inwiefern eine Verfahrensführung auf Deutsch der raschen Erledigung des Beschwerdeverfahrens und somit der Prozessökonomie dienen soll. Es ist aber auch nicht ersichtlich, inwiefern sich die Festlegung von Deutsch als Verfahrenssprache zum Nachteil der Vorinstanz und/oder negativ auf die Verfahrensbeschleunigung und Prozessökonomie auswirken würde. Die Vorinstanz als Behörde sollte erst recht in der Lage sein, ein Verfahren auf Deutsch zu führen – dies gerade auch mit Blick auf die «Waffengleichheit» (vgl. hierzu: EGLI, Praxiskommentar VwVG, Art. 33a N. 23 mit weiteren Hinweisen). Somit ist im vorliegenden Fall angezeigt, das vorliegende Urteil in Deutsch zu verfassen. Im Übrigen wurde auch im (Haupt-)Verfahren A-6446/2023, mit welchem die Beschwerdeführenden die Vereinigung beantragen, Deutsch als Verfahrenssprache festgelegt.

**1.3** Zu prüfen ist zunächst, ob das Schreiben der ESTV vom 22. November 2023 (vgl. Sachverhalt Bst. D.b) eine Verfügung im Sinne des Gesetzes und damit ein zulässiges Anfechtungsobjekt darstellt.

**1.3.1** Gemäss Art. 5 Abs. 1 VwVG gelten als Verfügungen Anordnungen von Behörden im Einzelfall, die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen und – soweit hier interessierend – die Abweisung von Begehren auf Begründung, Änderung, Aufhebung oder Feststellung von Rechten und Pflichten oder das Nichteintreten auf ein solches Begehren zum Gegenstand haben (vgl. Bst. c). Als Verfügungen gelten mithin hoheitliche, einseitige, individuell-konkrete Anordnungen der Behörde, die in Anwendung von

Verwaltungsrecht ergangen, auf Rechtswirkungen ausgerichtet sowie verbindlich und erzwingbar sind (BGE 141 II 233 E. 3.1; 139 V 143 E. 1.2; 135 II 38 E. 4.3; Urteile des BVGer A-653/2019 vom 3. Juli 2019 E. 1.2; A-6037/2011 vom 15. Mai 2012 E. 5.3.2.1; ULRICH HÄFELIN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, Rz. 849 ff.). Vom sogenannt *materiellen Verfügungsbegriff* zu trennen ist die Frage nach der *Form* der Verfügung. Verfügungen werden nämlich in einer bestimmten Form erlassen. Sie müssen als solche bezeichnet werden und sind den Parteien schriftlich, begründet und mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen zu eröffnen (Art. 34 f. VwVG; Urteile des BVGer A-653/2019 vom 3. Juli 2019 E. 1.2; A-3427/2007 vom 19. Juni 2007 E. 1.2; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 871). Die Formvorschriften sind aber nicht Voraussetzung, sondern Folge der Verfügung; auch eine den Formvorschriften widersprechende Verfügung ist eine Verfügung. Formfehler führen somit nicht zum Wegfall des Verfügungscharakters (BGE 143 II 268 E. 4.2.1; Urteil des BVGer A-3427/2007 vom 19. Juni 2007 E. 1.2). Die Missachtung von Formerfordernissen stellt eine mangelhafte Eröffnung dar, aus welcher den Parteien kein Nachteil erwachsen darf (Art. 38 VwVG; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 872 und Rz. 1078 f.). Die den Formvorschriften widersprechende Verfügung kann zudem angefochten werden. Sind die Formerfordernisse schwer verletzt worden, darf ausnahmsweise Nichtigkeit angenommen werden (BGE 137 I 273 E. 3.1; vgl. Urteil des BVGer A-3427/2007 vom 19. Juni 2007 E. 1.2; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 872 und Rz. 1078).

**1.3.2** Damit das vorliegend zu beurteilende Schreiben der ESTV vom 22. November 2023 als Verfügung zu gelten hat, muss es die unter Erwägung 1.3.1 genannten Strukturmerkmale aufweisen. Das Schreiben wurde von der ESTV, welche als *Behörde* gilt (vgl. E. 1.1 und Art. 1 Abs. 2 Bst. a VwVG), und somit *hoheitlich* erlassen. Das Schreiben ist an die A. \_\_\_\_\_ AG adressiert und bezieht sich unter anderem auf die von dieser mit Eingabe vom 20. November 2023 beantragte Feststellung, dass dieser Parteistellung zukäme (Antrag Ziff. 1) bzw. dass die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 im Amtshilfeverfahren Ref. (...) unter Gewährung von Parteirechten punktuell in Wiedererwägung zu ziehen sei (Antrag Ziff. 2; vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Es wird somit ein *konkreter* Fall für einen *individuellen* Adressaten geregelt. Die ESTV hat hierbei über das Gesuch um punktuelle Wiedererwägung entschieden und ausgeführt, dass sie ihre Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 nicht in Wiedererwägung ziehen werde, da im vorliegenden Fall keine Gründe vorliegen würden, die eine erneute Überprüfung der Schlussverfügung rechtfertigen würden. Die



Schlussverfügung werde daher aufrechterhalten (vgl. zum Wortlaut: Sachverhalt Bst. D.b). Auf das Gesuch der A. \_\_\_\_\_ AG um punktuelle Wiedererwägung ist die ESTV somit nicht eingetreten und folglich wurde im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. c VwVG ein *Rechtsverhältnis* geregelt. Da der Entscheid ohne Zustimmung der A. \_\_\_\_\_ AG erging, gilt er als *einseitig*. Die Erkenntnisse sind für die Beschwerdeführenden im Übrigen verbindlich und in Anwendung von öffentlichem Recht des Bundes bzw. insbesondere dem VwVG erfolgt. Vorliegend fehlt zwar die Rechtsmittelbelehrung. Dies stellt eine mangelhafte Eröffnung der Verfügung dar, aus welcher den Beschwerdeführenden kein Rechtsnachteil erwachsen darf (E. 1.3.1), wenn sie sich in guten Treuen darauf verlassen durften. Die Beschwerdeführenden sind anwaltlich vertreten und haben rechtzeitig (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG) Beschwerde erhoben; somit haben sie keinen Rechtsnachteil erlitten.

Das Schreiben der ESTV vom 22. November 2023 ist folglich – trotz fehlender Bezeichnung als Verfügung und fehlender Rechtsmittelbelehrung – als (materielle) Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG zu qualifizieren und somit ein zulässiges Anfechtungsobjekt (vgl. auch: E. 1.4.3.3, 2. Absatz, wonach die Nichtanhandnahme eines Wiedererwägungsgesuchs in Form einer Verfügung zu erfolgen hat). Selbst wenn das Schreiben vom 22. November 2023 nicht alle Strukturmerkmale einer Verfügung besitzen würde, erwiese sich eine Rückweisung an die Vorinstanz zwecks Erlasses einer anfechtbaren Verfügung unter den gegebenen Umständen als prozessualer Leerlauf, den es zu vermeiden gilt.

**1.4** Im Folgenden sind die weiteren Eintretensvoraussetzungen zu prüfen.

**1.4.1** Zur Beschwerdeführung berechtigt ist, wer vor der Vorinstanz am Verfahren *teilgenommen* oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch die angefochtene Verfügung *besonders berührt* ist und ein *schutzwürdiges Interesse* an deren Aufhebung oder Änderung hat (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG). Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein (BGE 141 II 14 E. 4.4; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 2.60). Die Frage der Legitimation ist von den Beschwerdegründen zu trennen und beurteilt sich ausschliesslich nach Art. 48 VwVG; sie ist rein prozessualer Natur (vgl. E. 1.4.3.1, 2. Absatz; BGE 123 II 376 E. 4c; Urteil des BVGer A-980/2011 vom 23. Juni 2011 E. 3.1; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 2.70). Fehlt einem Rechtsschutzansuchen das Rechtsschutzbedürfnis, so ist darauf folglich

nicht einzutreten (BGE 134 II 45 E. 2.2.3); fällt es im Verlaufe des Verfahrens dahin, so wird die Sache aus diesem Grund gegenstandslos und das Verfahren ist als gegenstandslos geworden abzuschreiben (BGE 139 II 404 E. 2.2; 136 III 497 E. 2.1; BVGE 2009/9 E. 3.3.1; 2007/12 E. 2.1; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 2.70 mit weiteren Hinweisen).

**1.4.2** Da das Rechtsschutzinteresse mit dem Anfechtungsobjekt – vorliegend eine Wiedererwägungsverfügung – zusammenhängt, ist zunächst (E. 1.4.3) auf die rechtliche Einordnung der Wiedererwägung einzugehen:

**1.4.3** Eine Behörde kann eine rechtskräftige Verfügung, welche nicht Gegenstand materieller richterlicher Beurteilung gebildet hat, in Wiedererwägung ziehen, wenn sie zweifellos unrichtig und ihre Berichtigung von erheblicher Bedeutung ist (BGE 119 V 475 E. 1a mit weiteren Hinweisen; KARIN SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 66 N. 11).

**1.4.3.1** Das Wiedererwägungsgesuch ist ein *formloser Rechtsbehelf* (d.h. es besteht grundsätzlich kein gerichtlich durchsetzbarer Anspruch auf Wiedererwägung; vgl. BGE 119 V 180 E. 3a; 116 V 62 E. 3a), durch den die Betroffenen die verfügende Verwaltungsbehörde ersuchen, auf ihre (formell rechtskräftige) Verfügung zurückzukommen und sie abzuändern oder aufzuheben (d.h. zumindest teilweise zu widerrufen; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 66 N. 11 f.; ANDREA PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 8 und N. 30 f.). Es handelt sich somit eigentlich um eine «Bitte» um Überprüfung der Verfügung und um eine andere Würdigung der Sach- oder Rechtslage (HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 1272). Allerdings leitet das Bundesgericht gemäss langjähriger Praxis aus Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) den Grundsatz ab, dass eine Behörde verpflichtet ist, sich mit einem Wiedererwägungsgesuch zu befassen («qualifizierte Wiedererwägung»), wenn sich die Verhältnisse seit dem ersten Entscheid wesentlich geändert haben (sog. nachträgliche Fehlerhaftigkeit) oder wenn der Gesuchsteller erhebliche Tatsachen und Beweismittel anführt, die ihm im früheren Verfahren nicht bekannt waren oder die schon damals geltend zu machen für ihn rechtlich oder tatsächlich unmöglich war oder keine Veranlassung bestand (sog. ursprüngliche Fehlerhaftigkeit; statt vieler: BGE 138 I 61 E. 4.3; 136 II 177 E. 2.1; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 66 N. 16; PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 9; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 1273 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-1317/2023 vom 21. November 2023 E. 1.3.3; A-4584/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 2.1.2; A-837/2019 vom

10. Juli 2019 E. 4.2.1 ff.). Im Ergebnis ist das «qualifizierte Wiedererwägungsgesuch» mit dem Ersuchen um Revision identisch (SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 66 N. 16 mit weiteren Hinweisen; PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 9; vgl. zum Verhältnis Wiedererwägung und Widerruf: Urteil des BVGer A-4584/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 2.1.5 mit weiteren Hinweisen; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 66 N. 18 f.; PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 15 f.).

Die Beweislast für die vorgebrachten Wiedererwägungs- bzw. Rückkommensgründe trägt der Gesuchsteller (PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 32; PIERRE TSCHANNEN ET AL., Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl. 2022, Rz. 867). Vermag er in seinem Gesuch anerkannte Rückkommensgründe geltend zu machen, so muss die Behörde – wie gezeigt – darauf eintreten (sogleich: E. 1.4.3.3). Teilweise wird die Auffassung vertreten, das schützenswerte Interesse sei bereits dann zu bejahen, wenn jemand anerkannte Rückkommensgründe vorbringe. Denn diese Rückkommensgründe generierten zugleich ein «schutzwürdiges Interesse» am Erlass einer neuen Sachverfügung (TSCHANNEN ET AL., a.a.O., Rz. 865). Laut der Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen Verwaltungs(justiz)behörden jedoch Sachlegitimation und Rechtsmittelgründe klar trennen und unabhängig voneinander beurteilen (vgl. vorne: E. 1.4.1; BGE 141 II 307 E. 6.4; 137 II 30 E. 2.3; Urteil des BGer 1C\_412/2016 vom 1. Dezember 2016 E. 2.4; MARTIN TANNER, Wiedererwägung, 2021, Rz. 274; MARANTELLI-SONANINI/HUBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 48 N. 5). Auch in einem Wiedererwägungsverfahren wird das Rechtsschutzinteresse stets separat geprüft und darf nicht aus den Beschwerdegründen abgeleitet werden (TANNER, a.a.O., Rz. 274).

**1.4.3.2** Der Gesuchsteller ist beim formlosen Rechtsbehelf des Wiedererwägungsgesuchs weder an eine Form noch an die Einhaltung einer Frist für die Einreichung des Gesuchs gebunden. Allerdings kann eine Wiedererwägung nicht unbeschränkte Zeit nach Veränderung der Verhältnisse verlangt werden; für die Bemessung des Zeitraums ist der Grundsatz von Treu und Glauben massgebend (vgl. BGE 113 Ia 146 E. 3d; Urteil des BVGer A-4584/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 2.1.3; PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 13; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 1279 mit weiteren Hinweisen).

**1.4.3.3** Die Wiedererwägung einer Verfügung kann von Amtes wegen oder auf Gesuch hin erfolgen (PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58

N. 28 f.). Wird – wie vorliegend – ein Wiedererwägungsgesuch eingereicht, läuft das Verfahren bei der Vorinstanz zweistufig ab: In einem ersten – verfahrensrechtlichen – Schritt wird geprüft, ob die Voraussetzungen für ein Zurückkommen auf die Verfügung erfüllt sind. Bejaht sie dies und tritt somit auf das Gesuch ein, hat sie in einem zweiten – materiellrechtlichen – Schritt abzuklären, ob diese fehlerhaft ist und das Interesse an der Korrektur dieses Fehlers gegenüber dem Interesse an der Rechtssicherheit und am Vertrauensschutz überwiegt (Urteil des BVGer A-1317/2023 vom 21. November 2023 E. 1.3.3; vgl. auch: Urteil des BVGer A-4584/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 2.1.4; vgl. TSCHANNEN ET AL., a.a.O., Rz. 848; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 1280). Soweit sich ein Gesuchsteller in seinem Wiedererwägungsgesuch auf wesentlich geänderte Umstände beruft, sind diese doppelrelevant für beide Verfahrensstufen (vgl. Urteil des BVGer A-1317/2023 vom 21. November 2023 E. 1.3.3; vgl. TANNER, a.a.O., Rz. 258 f. und Rz. 261 mit Hinweisen).

Gelangt die Vorinstanz zum Schluss, die verlangten Voraussetzungen seien nicht erfüllt und lehnt sie die Anhandnahme bzw. die materielle Prüfung des Wiedererwägungsgesuchs ab, hat dies ebenfalls *in Form einer Verfügung* zu erfolgen. Dies rührt daher, dass dem Gesuchsteller in diesem Fall die Anfechtung insoweit offenstehen muss, als er einwenden kann, die Behörde sei zu Unrecht nicht auf sein Gesuch eingetreten, obwohl die Voraussetzungen gegeben seien, bei denen gestützt auf Art. 29 BV ausnahmsweise ein Anspruch auf Wiedererwägung bestehe (BGE 113 Ia 146 E. 3c; 109 Ib 246 E. 4a; Urteil des BVGer A-4584/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 2.1.4; HÄFELIN ET AL., a.a.O., Rz. 1281; vgl. auch: TANNER, a.a.O., Rz. 469).

**1.4.3.4** Wird auf ein Wiedererwägungsgesuch nicht eingetreten, beschränkt sich im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Streitgegenstand auf die Frage, ob die Vorinstanz die Eintretensvoraussetzungen zu Recht verneint hat (vgl. BGE 132 V 74 E. 1.1; Urteile des BVGer A-1317/2023 vom 21. November 2023 E. 1.3.4; A-2109/2022 vom 9. März 2023 E. 4.1; A-3330/2020 vom 1. April 2021 E. 1.3; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 2.8, Rz. 2.164 und Rz. 2.213 f.; TANNER, a.a.O., Rz. 469). Die Beschwerdeführenden könnten vorliegend – sollte auf die Beschwerde einzutreten sein – somit nur geltend machen, die Vorinstanz habe zu Unrecht das Bestehen der Eintretensvoraussetzungen verneint; materielle Anträge können nicht gestellt werden, d.h., auf die Anträge in Ziff. 1, Ziff. 2b, Ziff. 3, Ziff. 4 und Ziff. 5 der Beschwerdeführenden wäre nicht einzutreten.

**1.4.4** Mit Blick auf das Rechtsschutzinteresse (und damit auf die Beschwerdelegitimation, vgl. E. 1.4.1) ist zum Verhältnis von Beschwerde und Wiedererwägungsgesuch Folgendes festzuhalten: Das schutzwürdige Interesse fällt dahin, soweit es für den Gesuchsteller zumutbar gewesen wäre, die entsprechenden Rügen im ordentlichen Beschwerdeverfahren vorzubringen (BGE 103 Ib 87 E. 3; TSCHANNEN ET AL., a.a.O., Rz. 865; vgl. hierzu auch die analoge Regelung in Art. 66 Abs. 3 VwVG [Grundsatz der Subsidiarität] zur Revision [hierzu ausführlich: Urteil des BVGer A-3330/2020 vom 1. April 2021 E. 2.4 mit weiteren Hinweisen]). Werden also während der Hängigkeit einer Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht Tatsachen bekannt, die eine Entscheidung einer Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts betreffen und zu dessen Abänderung führen könnten, sind diese daher nicht mittels Wiedererwägungsgesuchs an die jeweilige Vorinstanz geltend zu machen, sondern werden im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geprüft (BVGE 2019 I/7 E. 6.1.2.1; MOSER ET AL., a.a.O., Rz. 5.39b).

## **2.**

**2.1** Vorliegend haben die Beschwerdeführenden gegen die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 am 20. November 2023 gleichzeitig ein Wiedererwägungsgesuch bei der verfügenden Behörde bzw. der Vorinstanz gestellt und Beschwerde an die obere Instanz bzw. ans Bundesverwaltungsgericht (Verfahren A-6446/2023) erhoben (Sachverhalt Bst. D.a). Dies wohl mit dem Gedanken, dass die Einreichung eines Wiedererwägungsgesuchs vor Eintritt der formellen Rechtskraft oft erfolversprechender ist und den Fristenlauf für das ordentliche Rechtsmittel aber nicht hinauschiebt (PFLEIDERER, Praxiskommentar VwVG, Art. 58 N. 33; SCHERRER REBER, Praxiskommentar VwVG, Art. 66 N. 14, je mit weiteren Hinweisen). Hierbei haben die Beschwerdeführenden bei der Beschwerde im Verfahren A-6446/2023 und bei der vorliegenden Beschwerde (Sachverhalt Bst. E) nahezu identische Anträge gestellt (vgl. hierzu: BB 17, elektronischer Vergleich zwischen beiden Beschwerden, S. 3 f.) und ihre diesbezüglichen Rügen vorgebracht. Die Beschwerdeführenden selbst stellen sich auf den Standpunkt, dass sich die vorliegende Beschwerde «inhaltlich stark an die (...) Beschwerde (im Verfahren A-6446/2023) anlehnt» (Beschwerde, Rz. 4; vgl. auch Beschwerde, Rz. 49 f.).

Da die Beschwerdeführenden ihre entsprechenden Rügen gegen die Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 bereits im ordentlichen Beschwerdeverfahren A-6446/2023 vorbringen konnten, mangelte es ihnen

(den Beschwerdeführenden) bereits im Zeitpunkt des Einreichens der vorliegenden Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht an einem schutzwürdigen Interesse (vgl. E. 1.4.4). Ausserdem führt entgegen den Beschwerdeführenden die angefochtene Verfügung vom 22. November 2023, in welcher Rückkommensgründe verneint und auf das Wiedererwägungsgesuch der Beschwerdeführenden nicht eingetreten wurde, gerade nicht dazu, dass mittels Annexe 1/2 der Schlussverfügung vom 20. Oktober 2023 Namen der (aktuellen und ehemaligen) A.\_\_\_\_\_AG-Mitarbeiter sowie der Name «(Abkürzung A.\_\_\_\_\_AG)» nach Belgien ausgetauscht würden (Beschwerde, Rz. 18, Rz. 20 und Rz. 32). Im (Haupt-)Verfahren A-6446/2023 wird diese Frage erst noch geklärt werden, wobei dort der Vorinstanz im Rahmen einer Zwischenverfügung in Anwendung von Art. 56 VwVG untersagt wurde, bis zum rechtskräftigen Abschluss des dortigen Beschwerdeverfahrens die ungeschwärzten Steuervorbescheide (inkl. Beilagen) an die ersuchende Behörde zu übermitteln (vgl. Dispositiv-Ziff. 1 der Zwischenverfügung vom 15. Dezember 2023 im Verfahren A-6446/2023).

**2.2** Aufgrund dessen bzw. mangels Legitimation ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Diesfalls erübrigt sich auch die beantragte Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit dem Verfahren A-6446/2023.

Selbst wenn die Beschwerdelegitimation vorliegend bejaht würde, wäre – wie bereits erwähnt – einzig zu prüfen gewesen, ob die Vorinstanz zu Recht auf das (punktuelle) Wiedererwägungsgesuch der Beschwerdeführenden nicht eingetreten ist bzw. die Voraussetzungen für ein Zurückkommen auf die Verfügung verneint hat (E. 1.4.3.4). Wie in Erwägung 1.4.3.1 erwähnt, gelten als zulässige Rückkommensgründe revisionsähnliche Gründe (ursprüngliche Fehlerhaftigkeit) oder die wesentliche Änderung der Verhältnisse (nachträgliche Fehlerhaftigkeit). Ersteres bringen die Beschwerdeführenden weder vor, noch ergibt sich solches aus den Akten. Ein Rückkommen wegen unrichtiger Rechtsanwendung oder wegen nachträglicher Änderung des Sachverhalts ist ebenfalls nicht erstellt (Aspekte der nachträglichen Fehlerhaftigkeit). Die Beschwerdeführenden bringen diesbezüglich vorliegend einzig vor, sie hätten nicht bereits im vorinstanzlichen Verfahren um Parteistellung ersucht, weil sie aufgrund der Schwärzungspraxis der Vorinstanz davon hätten ausgehen dürfen, dass ihre Namen geschwärzt würden. Die Vorinstanz habe diese Praxis, ohne Änderung der Rechtsgrundlagen, im Verlauf des Verfahrens geändert (Beschwerde, Rz. 66 ff.). Ein Rückkommen wegen Änderung der Rechtslage nach Verfügungserlass kann sich als Folge neuer Gesetzes- oder Verordnungsvor-

schriften, die sich auf die Verfügungsgrundlage auswirken, ergeben. Praxisänderungen berechtigen in der Regel jedoch nicht zur Anpassung von sog. Dauerrechtsverhältnissen zulasten des Adressaten (TSCHANNEN ET AL., a.a.O., Rz. 864). Vorliegend stellt die angefochtene Verfügung keine Dauerverfügung dar, weshalb dieser Rückkommensgrund von vornherein nicht in Frage kommt. Somit sind keine Rückkommensgründe ersichtlich, weshalb die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Gesuch der Beschwerdeführenden eingetreten ist. Die vorliegende Beschwerde gälte – selbst wenn die Beschwerdelegitimation vorliegend bejaht würde – als unbegründet und wäre abzuweisen, soweit darauf einzutreten wäre.

**2.3** Insgesamt ist auf die eingereichte Beschwerde folglich nicht einzutreten.

### **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführenden beantragen letztlich, sollte der Antrag auf Verfahrensvereinigung (Antrag Ziff. 9) gutgeheissen werden, fielen für die Verfahrensbehandlung nicht die doppelten Kosten an. Folglich schein es aus prozessökonomischen Gründen gerechtfertigt, die vorliegenden Verfahrenskosten zu reduzieren und – ebenfalls mit Blick auf die Verfahrensvereinigung –, wenn immer möglich auf die Leistung eines «zweiten» Kostenvorschusses zu verzichten (Antrag Ziff. 10, Beschwerde, Rz. 51 f.).

Eine Verfahrensvereinigung hat sich vorliegend erübrigt (E. 2.2) und eine Reduktion der Verfahrenskosten scheint insbesondere mit Blick auf die (formellen) Rechtsfragen, den Umfang und die Schwierigkeit der Streitsache sowie die Art der Prozessführung nicht angezeigt. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind den unterliegenden Beschwerdeführenden somit die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 1'000.-- festzusetzen sind, aufzuerlegen (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]).

**3.2** Den unterliegenden Beschwerdeführenden und der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Als Verfahrenssprache wird Deutsch festgelegt.

**2.**

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Dieser Betrag ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Entscheids zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen. Die Zahlungsfrist beträgt 30 Tage ab Rechnungsdatum. Die Zustellung des Einzahlungsscheins erfolgt mit separater Post.

**4.**

Es wird keine Parteienschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Strässle



**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 Beschwerdeführenden (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)