



Urteil vom 19. März 2021

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Daniel Riedo,
Gerichtsschreiberin Kathrin Abegglen Zogg.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch
MLaw Simon Fricker, Rechtsanwalt, und
lic. iur. LL.M. Judith Hubatka, Rechtsanwältin,
Reichlin Hess AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-RU).

Sachverhalt:**A.**

A.a Der Federal Tax Service (nachfolgend: FTS) der Russischen Föderation (nachfolgend auch: Russland) richtete am 12. November 2019 gestützt auf Art. 25a des Abkommens vom 15. November 1995 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.966.51, DBA CH-RU) ein Amtshilfersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das Ersuchen betrifft die russische Gesellschaft B._____ (nachfolgend: B._____). Als schweizerische Steuerpflichtige ist die A._____ AG (nachfolgend: A._____ AG) genannt. Das Ersuchen dient der Prüfung der Ertragssteuer und von Verrechnungspreisen (Corporate Income Tax/Transfer Pricing) für die Jahre 2016 bis 2018.

A.b Der FTS macht geltend, dass er bei der B._____ eine Steuerprüfung der Jahre 2016 und 2017 sowie eine Steuervorprüfung des Jahres 2018 durchführe. Die B._____ sei Teil einer Unternehmensgruppe, deren wirtschaftlich Berechtigter letztlich der in Russland ansässige Y._____ sei. In den Jahren 2016 bis 2018 habe die B._____ der A._____ AG [Metalldrähte und –kathoden] im Gesamtbetrag von mehreren Milliarden Rubel zur Weiterveräußerung an Drittparteien verkauft.

Mit Bezug auf die russische Gesetzgebung zu Verrechnungspreisen sei für den FTS von Relevanz, ob es sich bei der B._____ und der A._____ AG um verbundene Personen handle. Die B._____ habe dies verneint, jedoch bestünden gegenteilige Anhaltspunkte. Demnach würden die Anteile der A._____ AG von einer zypriotischen Holdinggesellschaft gehalten, deren wirtschaftlich Berechtigter letztlich der in (...) ansässige X._____ sei. Gemäss den «Offshore-Leaks» des Internationalen Konsortiums investigativer Journalisten sei X._____ Geschäftsführer der von Y._____ kontrollierten C._____ Ltd. mit Sitz in Zypern/den Britischen Jungferninseln (BVI) gewesen. Darüber hinaus sei X._____ bis 2005 in der Geschäftsleitung der B._____ gewesen. Nach einer weiteren frei zugänglichen Quelle beherrsche X._____ weitere (im Ersuchen konkret bezeichnete) Unternehmen, die mit der B._____ verbunden seien. Die Finanzierung dieser verbundenen Unternehmen sei gemäss der russischen Finanzaufsicht durch eine wiederum von Y._____ kontrollierte russische Bank erfolgt. Die Gelder seien in Form von Darlehen auf Konten der erwähnten Gesellschaften in Niedrigsteuerländern geflossen und für den

Erwerb von Gütern im Ausland verwendet worden. Dies sei geschehen, ohne dass die Ware selbst je nach Russland importiert worden und Zahlungen für [Metall]-Preisabsicherungen bei der Londoner Metallbörse erfolgt wären. Von der russischen Bank habe der FTS keine Informationen über den Verbleib der Gelder und die Transaktionen erhalten. Die russische Bank habe zudem mehrere Millionen Euro auf eine von X._____ beherrschte Gesellschaft auf den BVI und von dort einen Teil auf ein persönliches Bankkonto von X._____ in der Schweiz überwiesen. Aus dem Dargelegten vermute der FTS, dass die Transaktionen zwischen der B._____ und der A._____ AG massgeblich durch die Beziehung zwischen Y._____ und X._____ beeinflusst seien und Letzterer nicht unabhängig handle, sondern vollständig vom Geschäft von Y._____ abhängig sei.

Weiter bringt der FTS vor, dass die Preise für [Metallkathoden] mit der Londoner Metallbörse in Verbindung stünden. Gemäss den geltenden Marktregeln dürften u.a. [Metallkathoden] nicht teurer sein als [Metalldrähte]. Das Gegenteil treffe jedoch bei den Verträgen zwischen der A._____ AG und der B._____ zu. Es sei daher davon auszugehen, dass die Transaktionen zwischen den Parteien nicht zu Marktpreisen, d.h. zu Preisen, die unter unabhängigen Dritten gelten, abgewickelt worden seien. Er vermute auch, dass die B._____ Scheingeschäfte mit nicht verbundenen zypriotischen Tochtergesellschaften von Russischen Banken getätigt habe, welche die gekauften [Metallprodukte] letztlich wieder an die A._____ AG verkauft hätten.

A.c Der FTS verlangt diverse Informationen über die A._____ AG, unter anderem zu ihrer Geschäftstätigkeit, ihren Eigentümern, Gründern, Mitgliedern (Aktionären), Verwaltungsräten und Bevollmächtigten, sowie zu ihrer Führungsstruktur. Für den Fall, dass die Gesellschaft von juristischen Personen gehalten werde, verlangt der FTS weitere Details zu den dahinterstehenden natürlichen Personen. Weiter ersucht der FTS (zusammengefasst) um Informationen zu Angestellten, Geschäftsräumlichkeiten, zum Steuerstatus in der Schweiz, der Geschäftsabwicklung (insbesondere zu Weiterverkäufen, Logistik, Versicherungen, Gebühren und Geldflüssen) und einer allfälligen Geschäftstätigkeit mit zwei zypriotischen Tochtergesellschaften von Russischen Banken. Zudem ersucht der FTS um Auskünfte zu genau bezeichneten Bankkonten der A._____ AG bei fünf Banken in der Schweiz sowie um Herausgabe von Gründungsdokumenten, Steuererklärungen und revidierten Jahresrechnungen für die Jahre 2016 bis 2018.

B.

Mit je separaten Editionsverfügungen vom 28. November 2019 ersuchte die ESTV die fünf im Amtshilfeersuchen bezeichneten Banken (als Informationsinhaberinnen) und die Steuerverwaltung des Kantons (...), die Fragen des FTS zu beantworten und die entsprechenden Dokumente einzureichen. Gleichentags ersuchte sie auch die A._____ AG, die im Amtshilfeersuchen erfragten Informationen einzureichen und die B._____ mit einem beigelegten Schreiben über das Verfahren zu informieren. Innert (teilweise verlängerter Fristen) liessen sämtliche Adressaten der Editionsverfügungen der ESTV die erfragten Informationen zugehen. Der Umfang der edierten Unterlagen beläuft sich auf rund 40'000 Seiten.

C.

Mit Schreiben vom 23. April 2020 gewährte die ESTV der A._____ AG Akteneinsicht und teilte mit, welche Informationen sie dem FTS zu übermitteln gedenke. Mit Verweis auf den in anderer Sache ergangenen Zwischenentscheid des Bundesverwaltungsgerichts A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 informierte sie die A._____ AG, dass die edierten Informationen auch der B._____ (als betroffene Person) offengelegt werden müssten. Jedoch räumte sie ihr eine Frist von fünf Kalendertagen ein, um allfällige Geheimhaltungsgründe im Sinn von Art. 27 VwVG geltend zu machen. Weiter wies die ESTV auf die Möglichkeit hin, innert 30 Kalendertagen der Informationsübermittlung ausdrücklich zuzustimmen oder – bei entsprechender Ablehnung – eine Stellungnahme oder Ergänzungen einzureichen.

D.

Mit Stellungnahme vom 14. Mai 2020 liess die A._____ AG einen grundsätzlichen Vorbehalt zur Informationsübermittlung an die ersuchende Behörde anbringen, weil die von der ersuchenden Behörde dargestellten Eigentümer- und Kontrollstrukturen offensichtlich falsch und entsprechend die erfragten Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien. Namentlich sei X._____ nur bis 2005 Geschäftsführer der D._____ Ltd (BVI) gewesen und habe nachher keinerlei Funktion mehr in dieser Gesellschaft ausgeübt. Offensichtlich falsch sei auch die Behauptung, X._____ sei bis 2005 in der Geschäftsleitung der B._____ gewesen, denn er habe nie eine Funktion bei der B._____ innegehabt. X._____ sei zwar Direktor der C._____ Ltd (BVI) gewesen. Diese Gesellschaft sei jedoch 2011 liquidiert worden und es sei nicht ersichtlich, inwiefern ihr noch Relevanz für die Besteuerung der B._____ in den Jahren 2016 bis 2018 zu-

komme. Eine gleichnamige Gesellschaft mit Sitz in Zypern habe – entgegen der Darstellung im Ersuchen – nie existiert. X. _____ sei Alleinaktionär einer weiteren Gesellschaft mit Sitz auf den BVI. Diese habe zwar mit einer im Ersuchen erwähnten russischen Gesellschaft einmal ein Handelsgeschäft getätigt, das jedoch wegen Lieferproblemen rückabgewickelt worden sei. Eine gesellschaftsrechtliche Verbindung bestehe nicht. Inwiefern der Umstand, dass die von Y. _____ kontrollierte russische Bank das entsprechende Handelsgeschäft für die russische Gesellschaft vorfinanziert haben könnte, die B. _____ und die A. _____ AG zu nahestehenden Personen machen soll, sei nicht ersichtlich. Ebenfalls nicht nachvollziehbar seien die Ausführungen der ersuchenden Behörde zu den Verrechnungspreisen. Bei den von der B. _____ gehandelten [Metallkathoden] handle es sich nicht um Produkte, die bei der Londoner Metallbörse registriert seien. Solche Produkte würden üblicherweise zu einem Discount gehandelt. Es handle sich um nicht-standardisierte Verträge. Die sehr umfangreiche Liste der angeforderten Unterlagen sei daher auf Bereiche zu reduzieren, die für die Besteuerung der B. _____ relevant seien.

Weiter verlangt die A. _____ AG, der B. _____ sei als Konkurrentin das Akteneinsichtsrecht in die edierten Unterlagen, die zahlreiche Geschäfts- und Handelsgeheimnisse enthielten (etwa zu Gewinnmargen, Lieferanten, Kunden, Kaufs- und Verkaufsbedingungen, etc.) zu verweigern bzw. gewisse Informationen zu schwärzen. Würden diese Geschäfts- und Handelsgeheimnisse offengelegt, könnte die B. _____ der A. _____ AG existenzgefährdenden wirtschaftlichen Schaden zufügen, etwa durch Direktverkauf von Produkten an Abnehmer, Neuverhandlung von Verträgen oder Absprachen mit Lieferanten.

E.

Mit Eingabe vom 5. August 2020 nahm die A. _____ AG ausführlich zur beabsichtigten Informationsübermittlung Stellung und beantragte im Wesentlichen, es seien der ersuchenden Behörde keine bzw. höchstens jene Informationen zu übermitteln, die für die Besteuerung der B. _____ in Russland tatsächlich relevant seien. Sie führt aus, dass das russische Ersuchen eine «fishing expedition» darstelle und auch gegen Treu und Glauben verstosse, sowie dass es sich bei ihr und der B. _____ – entgegen der diesbezüglichen, teilweise faktenwidrigen Darstellung im Ersuchen – nicht um nahestehende Personen im Sinn von Art. 9 DBA CH-RU handle. Sollte das Ersuchen nicht ohnehin unzulässig sein, so seien nur solche Informationen zu übermitteln, die für die Besteuerung der B. _____ in Russland bzw. die Frage der Beurteilung des Vorliegens einer Beziehung

unter Nahestehenden voraussichtlich erheblich seien. Nicht voraussichtlich erheblich sei insbesondere, mit welchen Unternehmen die A. _____ AG welche Geschäfte getätigt habe, welcher Logistikunternehmen sie sich bedient habe, sowie ob und welche Versicherungen sie hierzu abgeschlossen habe. Ebenfalls sei ihr Steuerstatus und ihre Steuerlast irrelevant sowie – abgesehen von der behaupteten Nähe zu B. _____ – welche anderen Gesellschaften von X. _____ gehalten werden. Sie bezeichnet in der Folge im Detail die auszusondernden bzw. zu schwärzenden Dokumente.

F.

Mit einem als «Stellungnahme» betitelten Schreiben vom 30. Oktober 2020 entschied die ESTV, der B. _____ Akteneinsicht in die von der A. _____ AG edierten Unterlagen zu gewähren. Sie begründete dies damit, dass nach eingehender Prüfung der vorliegenden Informationen, des Amtshilfeersuchens und der geltenden Rechtsprechung zur Akteneinsicht sowie nach einer vertieften Diskussion innerhalb der Abteilung keine genügenden Geschäftsgeheimnisse respektive Gründe im Sinne von Art. 27 VwVG vorlägen, um die Akteneinsicht einschränken zu können. Aus diversen Unterlagen der Banken sei ersichtlich, dass die schweizerische und russische Gesellschaft enge Geschäftsbeziehungen miteinander pflegen, so dass – in Kombination mit der Darstellung im Amtshilfeersuchen – von einer gewissen Verbundenheit ausgegangen werden müsse. Mangels einem offensichtlichen Konkurrenzverhältnis sei daher – auch im Sinne eines Zwischenentscheids des Bundesverwaltungsgerichts vom 21. Februar 2018 (A-5694/2017) – der russischen Gesellschaft uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren. Weiter wies die ESTV darauf hin, dass das Schreiben sofort vollstreckbar sei und nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden könne.

G.

Dagegen erhob die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 30. November 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt unter Kosten- und Entschädigungsfolge, es sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die ESTV zurückzuweisen. Die ESTV sei anzuweisen, der B. _____ die Akteneinsicht im Amtshilfeverfahren nicht zu gewähren. Eventualiter sei ihr (der Beschwerdeführerin) eine Frist von mindestens 90 Tagen anzusetzen, in den Akten dieses Amtshilfeverfahrens die Informationen zu schwärzen, die voraussichtlich nicht erhebliche Informationen oder ein wesentliches Geheimhaltungsinteresse darstellen, insbesondere Informationen der Geschäftspartner (Kunden, Lieferanten, Spediteuren, Versicherern etc.),

sämtliche Versicherungs- und Steuerunterlagen sie betreffend; Jahresrechnungen und Informationen zu weiteren von X. _____ gehaltenen Gesellschaften, Kontoauszüge, Preiskalkulationen, Liefer- und Zahlungsbedingungen. Subeventualiter sei die ESTV anzuweisen, die Akteneinsicht der B. _____ auf die Informationen einzuschränken, die nicht voraussichtlich erheblich seien oder einem wesentlichen Geheimhaltungsinteresse unterlägen.

H.

Mit Zwischenverfügung vom 4. Dezember 2020 wies der Instruktionsrichter die ESTV aufgrund der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde an, der B. _____ bis zum definitiven Entscheid über das Eintreten auf die Beschwerde keine Akteneinsicht zu gewähren. Gleichzeitig verlangte er von der Beschwerdeführerin einen Kostenvorschuss in der Höhe der mutmasslichen Verfahrenskosten, der fristgerecht geleistet wurde.

I.

Mit Vernehmlassung vom 21. Januar 2021 beantragt die Vorinstanz, auf die Beschwerde sei mangels einer anfechtbaren Zwischenverfügung nicht einzutreten. Eventualiter sei die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Für den Fall, dass der in der Beschwerde gestellte Eventual- bzw. Subeventualantrag nicht abgewiesen werde, seien «der Beschwerdeführerin durch das Bundesverwaltungsgericht die zusätzlich vorzunehmenden Schwärzungen anzuzeigen», sollte das Gericht mit den von ihr (der Vorinstanz) angebrachten Schwärzungen nicht einverstanden sein.

J.

Mit Zwischenverfügung vom 2. Februar 2021 gewährte der Instruktionsrichter der Beschwerdeführerin Akteneinsicht und setzte Frist zur Einreichung einer Stellungnahme zur Eintretensfrage.

K.

Mit Stellungnahme vom 23. Februar 2021 beantragt die Beschwerdeführerin, auf die Beschwerde sei einzutreten, da mangels Verbundenheit mit der B. _____ ein nicht wiedergutzumachender Nachteil drohe.

L.

Mit Eingabe vom 16. März 2021 bekräftigt die Vorinstanz ihren Standpunkt.

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie

für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 14. November 2017 stützt sich auf das DBA CH-RU. Das Verfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das DBA CH-RU keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) 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). Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen unterliegen dabei der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege (Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

1.3 Vorliegend ist keine Schlussverfügung angefochten, sondern ein Schreiben der ESTV, mit dem sie den Antrag der Beschwerdeführerin, wonach der vom Amtshilfeersuchen betroffenen russischen Gesellschaft die Akteneinsicht in die edierten Unterlagen wegen Geheimhaltungsinteressen teilweise zu verweigern sei, abgewiesen hat. Dieses Schreiben qualifiziert aufgrund seines rechtlichen Gehalts, d.h. trotz fehlender formeller Verfügungsmerkmale, als Verfügung im Sinn von Art. 5 VwVG, genauer als eine das Verfahren nicht abschliessende Zwischenverfügung (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 2.5). Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass eine solche Zwischenverfügung im Kontext der Amtshilfe gemäss Art. 19 Abs. 1 StAhiG nicht separat, sondern nur zusammen mit der Schlussverfügung, anfechtbar sei. Die Beschwerdeführerin argumentiert, diese Verfügung sei von Art. 19 Abs. 1 StAhiG nicht erfasst und mit Blick auf den ihr drohenden nicht wiedergutzumachenden Nachteil separat anfechtbar.

1.3.1 Gemäss Art. 19 Abs. 1 StAhiG ist jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung, einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen, sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. 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.

1.3.2 Im Sinn des soeben Ausgeführten ist das Bundesverwaltungsgericht auf eine Beschwerde einer Informationsinhaberin gegen eine Zwischenverfügung der ESTV, mit der ein Antrag auf Versiegelung der edierten Informationen abgewiesen wurde, (auch) mangels separater Anfechtbarkeit der Zwischenverfügung nicht eingetreten ([unveröffentlichter] Einzelrichterlicher Nichteintretensentscheid A-3422/2019 vom 30. Juli 2019). Ebenfalls als nicht separat anfechtbar hat das Bundesverwaltungsgericht eine Zwischenverfügung der ESTV betreffend die Ablehnung eines Sistierungsge- suchs qualifiziert (Einzelrichterlicher Nichteintretensentscheid A-4307/2016 vom 14. Juli 2016). In beiden Nichteintretensentscheiden wurde zudem darauf hingewiesen, dass Art. 19 Abs. 1 StAhiG als sog. *lex specialis* der allgemeineren Norm von Art. 46 Abs. 1 VwVG vorgehe, d.h. letztere Bestimmung folglich nicht anwendbar sei. Dies bedeutet, dass für die Frage der Anfechtbarkeit einer Zwischenverfügung im Bereich der Amtshilfe, sofern sie vom Anwendungsbereich von Art. 19 Abs. 1 StAhiG erfasst ist, grundsätzlich nicht relevant ist, ob sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (vgl. Art. 46 Abs. 1 Bst. a VwVG) oder ob die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 46 Abs. 1 Bst. b VwVG). Schliesslich sind auch Editionsverfügungen erst mit der Schlussverfügung anfechtbar (vgl. Urteile des BVGer A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 3.2.1, A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 E. 1.3.3 und E. 5 [aus anderen Gründen vom Bundesgericht aufgehoben: siehe BGE 146 II 150]).

1.3.3 Allerdings handelt es sich rechtsprechungsgemäss nicht bei jeder Verfügung, die mit einem Amtshilfeverfahren zusammenhängt, um eine solche, die der Schlussverfügung im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG *vorangeht* und daher nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden kann.

1.3.3.1 So hielt das Bundesgericht in Bezug auf eine gestützt auf Art. 9 Abs. 5 oder Art. 10 Abs. 4 StAhiG erlassene 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 «der Schlussverfügung vorangehende Verfügung» 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 [Hervorhebungen durch das Bundesgericht]).

1.3.3.2 Ebenfalls nicht als eine der Schlussverfügung *vorangehende* Verfügung im Sinn von Art. 19 Abs. 1 StAhiG hat das Bundesverwaltungsgericht eine Verfügung der ESTV qualifiziert, mittels der sie einer Informationsinhaberin, konkret einer Bank, im Zusammenhang mit einem umfangreichen «Listenersuchen» mangels Parteistellung die Akteneinsicht verweigert hat. Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, dass die angefochtene Verfügung wohl einen klaren Konnex zum Amtshilfeverfahren aufweise. Soweit die angefochtene Verfügung jedoch (vorfrageweise) die Parteistellung der Beschwerdeführerin verneine, stehe sie ausserhalb des auf die Schlussverfügung gerichteten Verfahrensablaufs, denn aufgrund dieser Verfügung könne gegenüber der Beschwerdeführerin keine Schlussverfügung erlassen werden. Die Frage der Parteistellung sei im konkreten 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 werde, vorgehen, würde sie – wegen fehlender Beschwerdelegitimation – auch nicht über den Erlass einer Schlussverfügung informiert und könnte diese auch nicht anfechten. Letztlich diene es auch der Verfahrensbeschleunigung, wenn in einem frühen Stadium der Amtshilfe geklärt werde, ob einer bestimmten Person Parteistellung zukomme, bestehe 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 müsste (Urteil des BVGer A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.3.1.2 f. und E. 1.3.2; vgl. ferner Urteil des BVGer A-360/2017 vom 5. April 2017 E. 1.2.2).

1.4 Im vorliegenden Fall ist im Rahmen der Eintretensfrage zu klären, ob die Zwischenverfügung der ESTV, mit der sie der in die Steuerprüfung involvierten russischen Gesellschaft und vom Amtshilfeersuchen formell betroffenen Person vollständige Akteneinsicht in die bei der Beschwerdeführerin edierten Unterlagen gewähren will, separat anfechtbar ist. Strittig und zu prüfen ist, ob es sich dabei um eine im Sinne von Art. 19 Abs. 1 StAhiG *der Schlussverfügung vorangehende Verfügung* handelt.

1.4.1 Der Inhalt einer Norm ist durch Auslegung zu ermitteln. Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut, wobei bei Erlassen des Bundesrechts die Fassungen in den drei Amtssprachen gleichwertig sind. Ist der Text nicht ohne Weiteres klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (statt vieler: BGE 146 II 111 E. 2.3.2, 143 II 268 E. 4.3.1, 143 II 202 E. 8.5). Bei der Auslegung sind alle Auslegungselemente zu berücksichtigen (Methodenpluralismus; BGE 143 I 109 E. 6, 143 III 453 E. 3.1, 141 I 78 E. 4.2). Es sollen alle jene Methoden kombiniert werden, die für den konkreten Fall im Hinblick auf ein vernünftiges und praktikables Ergebnis am meisten Überzeugungskraft haben. Sind mehrere Lösungen denkbar, ist jene zu wählen, die der Verfassung entspricht (BGE 143 V 114 E. 5.2, 140 II 495 E. 2.3; BVGE 2018/33 E. 3.4.2.1, 2016/25 E. 2.6.4.1).

1.4.2 Nach dem Wortlaut von Art 19 Abs. 1 StAhiG ist *jede der Schlussverfügung vorangehende Verfügung* einschliesslich einer Verfügung über Zwangsmassnahmen sofort vollstreckbar und kann nur zusammen mit der Schlussverfügung angefochten werden. Eine der Schlussverfügung «vorangehende Verfügung» (in der französischen bzw. italienischen Sprachfassung: «décision précédant la décision finale» bzw. «decisione anteriore alla decisione finale») ist eine solche, die das Amtshilfeverfahren voranbringen soll (E. 1.3.1 in fine). Dazu zählen Verfügungen über Zwangsmassnahmen ebenso wie etwa die Editionsverfügungen (zu den von der Rechtsprechung bisher gesehenen Ausnahmen: s. oben E. 1.3.3).

Art. 15 Abs. 1 StAhiG sieht für das Amtshilfeverfahren vor der ESTV explizit Mitwirkungsrechte für die (voraussichtlich) beschwerdeberechtigten Personen vor. Nach Abschluss der Informationsbeschaffung, aber vor Eröffnung

der Schlussverfügung ist diesen Personen nach Massgabe von Art. 15 StAhiG, d.h. unter Vorbehalt von Art. 27 VwVG (s. auch Art. 5 Abs. 1 StAhiG), Akteneinsicht zu gewähren (vgl. Urteil des BGer 2C_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.4). Die Möglichkeit der Akteneinsicht einer beschwerdeberechtigten Person in die Verfahrensakten bzw. in die zu übermittelnden Informationen nach Abschluss der Informationsbeschaffung weist – als letzter Schritt vor Erlass der Schlussverfügung – einen unmittelbaren Konnex mit dem Amtshilfeverfahren auf und steht klar innerhalb des auf die Schlussverfügung gerichteten Verfahrensablaufs. Bei einer Zwischenverfügung betreffend Akteneinsicht in die Verfahrensakten handelt es sich somit – bei unbestrittener Beschwerdeberechtigung – ohne Weiteres um eine der *Schlussverfügung vorangehende Verfügung*. Der Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 StAhiG erweist sich insofern als klar und unmissverständlich.

1.4.3 Es stellt sich somit die Frage, ob triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass der Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 StAhiG nicht den wahren Sinn der Vorschrift wiedergibt und dass die Zwischenverfügung betreffend Akteneinsicht in Konstellationen wie der Vorliegenden, in der ein Konkurrenzverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der vom Ersuchen betroffenen ausländischen Gesellschaft geltend gemacht und ein nicht wiedergutzumachender Nachteil *prima vista* nicht ausgeschlossen werden könnte, dennoch separat anfechtbar sein sollte.

1.4.3.1 Tatsächlich erscheint es mit Blick auf die Gesetzessystematik fraglich, ob sich der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 19 Abs. 1 StAhiG des durch die vorliegende Konstellation hervorgerufenen Dilemmas, dass einer allfälligen Konkurrentin Akteneinsicht in umfangreiche Unterlagen einer schweizerischen, im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtigen Geschäftspartnerin, gewährt wird, bewusst war. Das StAhiG unterscheidet bei der innerstaatlichen Informationsbeschaffung – soweit hier interessierend – konzeptionell zwischen der vom Ersuchen betroffenen Person (Art. 9 StAhiG) und den (blossen) Informationsinhabern (Art. 10 StAhiG). Was die Informationsbeschaffung bei der betroffenen Person betrifft, so ging der Gesetzgeber offenbar ursprünglich in erster Linie von der Annahme aus, dass eine im Ausland steuerpflichtige betroffene Person in der Schweiz beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sei (vgl. Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes [BBl 2011 6193, 6210], zu Art. 9 Abs. 1). In solchen Fällen erweist sich das Akteneinsichtsrecht der betroffenen Person in die (bei ihr selbst) edierten Informationen unproblematisch.

1.4.3.2 Die Kasuistik zeigt jedoch, dass nicht nur im ersuchenden Staat steuerpflichtige Personen, sondern namentlich auch Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht zur Diskussion steht, aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit der sie selbst betreffenden Informationen als vom Amtshilfeersuchen (materiell) betroffene Person – und nicht bloss Informationsinhaber oder unbeteiligte Dritte – qualifizieren können (vgl. die Fallkonstellationen folgender Urteile: BGE 141 II 436, 143 II 185; Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019). Dieses Rechtsverständnis ergibt sich seit der am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Teilrevision des StAhiG (AS 2016 5059) explizit aus Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Demnach ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, nur unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (wobei dies gemäss Bundesgericht bereits dem Sinngehalt der vorrevidierten Bestimmung entsprach: vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3, 143 II 505 E. 5.2.1).

Der Umstand, dass auch Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz, die im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtig sind, als betroffene Personen qualifizieren können, hat auch Implikationen auf die innerstaatlichen Herausgabepflichten. Bilden Einkommenssteuern Gegenstand eines Amtshilfeersuchens und dienen die ersuchten Informationen der Klärung der Frage, ob zwischen der im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person und einer schweizerischen Gesellschaft eine besondere Beziehungsnähe besteht, sei es eine Gesellschafter- oder Geschäftsführerstellung, sei es eine wirtschaftliche Beherrschung oder Berechtigung oder ein anderer Umstand, der die beiden als nahestehende Personen erscheinen lässt, so richtet sich die Mitwirkungspflicht der schweizerischen Gesellschaft gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nach den Art. 123 bis 126 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; ausführlich dazu: Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 4.3 f.; ferner: BGE 142 II 69 E. 4 und E. 5.4). Mit anderen Worten hat in einer solchen Konstellation die in der Schweiz betroffene Person der ESTV relativ umfassende Informationen gegebenenfalls auch über die eigene Geschäftstätigkeit herauszugeben. Der im Ausland betroffenen Person steht dabei gestützt auf Art. 15 StAhiG grundsätzlich ein Akteneinsichtsrecht in diese bei der schweizerischen Gesellschaft edierten Unterlagen zu. Dieses Akteneinsichtsrecht führt jedenfalls solange nicht zu Interessenskonflikten, als sich der Verdacht eines Näheverhältnisses zwischen

den beiden Gesellschaften bestätigt. Erhärtet sich der Verdacht jedoch nicht bzw. bleibt die Beweislage unklar, so besteht die Gefahr, dass einer Konkurrentin Einblick in umfassende, sie nicht betreffende Geschäftsunterlagen gewährt wird. Dies kann für die schweizerische Gesellschaft einen erheblichen Nachteil bedeuten.

1.4.3.3 Selbst wenn der Gesetzgeber bei Erlass des StAhiG ursprünglich nicht im Blick gehabt haben sollte, dass auch eine im Ausland nicht steuerpflichtige, schweizerische Gesellschaft als betroffene Person in ein Amtshilfeverfahren involviert werden kann, so war ihm dies spätestens mit der per 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Anpassung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG bewusst. Zudem hat er anlässlich dieser Teilrevision des StAhiG offenbar keinen Anlass gesehen, Art. 19 Abs. 1 StAhiG anzupassen. Aus den Materialien ist zwar nicht ersichtlich, ob der Gesetzgeber bewusst oder unbewusst von einer Öffnung des Rechtsmittelwegs bei gewissen Zwischenverfügungen und damit einer Änderung von Art. 19 Abs. 1 StAhiG abgesehen hat. Ohnehin vermag jedoch die blosser Möglichkeit oder das Vorhandensein gewisser Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber einer Norm einen vom Wortlaut abweichenden Sinngehalt beimessen wollte, eine vom klaren Wortlaut abweichende Auslegung noch nicht zu rechtfertigen. Vielmehr müssten für eine Gesetzesauslegung gegen den klaren Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 StAhiG geradezu *triftige* Gründe ersichtlich sein. Dies ist vorliegend auch mit Blick auf den Sinn und Zweck von Art. 19 Abs. 1 StAhiG, der in der Verfahrensbeschleunigung und der Begünstigung einer raschen, internationalen Zusammenarbeit besteht, nicht der Fall. Anders etwa als bei der frühzeitigen Klärung der Parteistellung (vorne E. 1.3.3.2) ist zudem nicht offensichtlich, dass die separate Anfechtbarkeit einer Verfügung betreffend Akteneinsicht letztlich selbst der Verfahrensbeschleunigung dient.

1.4.4 Als Auslegungsergebnis ist damit festzuhalten, dass der Sinngehalt von Art. 19 Abs. 1 StAhiG dem klaren Wortlaut entspricht. Damit ist die separate Anfechtbarkeit von Zwischenverfügungen betreffend Akteneinsicht einer im Ausland betroffenen Person in die bei einer schweizerischen Gesellschaft edierten Unterlagen nicht zulässig.

1.5 Das Gericht verkennt nicht, dass dies im vorliegenden Fall, in dem von der Beschwerdeführerin ein Konkurrenzverhältnis geltend gemacht wird und ein nicht wiedergutzumachender, erheblicher Nachteil bei Gewährung der Akteneinsicht drohen kann, unbefriedigend erscheint. Dies gilt umso mehr, als – wie erwähnt (E. 1.4.3.1) – nicht ausgeschlossen ist, dass sich

der Gesetzgeber dieser Problematik nicht vollends bewusst war. Das Gesetz enthält jedoch mit Art. 19 Abs. 1 StAhiG – wie gesehen (E. 1.4.4) – eine klare Antwort auf die Frage, ob Zwischenverfügungen betreffend Akteneinsicht separat anfechtbar sein sollen oder nicht. Damit kann auch nicht von einer echten Lücke oder planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes gesprochen werden, die mittels richterlicher Lückenfüllung geschlossen oder korrigiert werden dürfte (vgl. statt vieler: Urteil des BGer 5A_806/2019 vom 14. September 2020 E. 3.1 und E. 3.3 [zur Publikation vorgesehen]). Vielmehr liegt es am Gesetzgeber, tätig zu werden, wenn er dies für erforderlich hält. Für das Bundesverwaltungsgericht bleibt Art. 19 Abs. 1 StAhiG derweil massgebend (Art. 190 BV; zum Anwendungsgebot vgl. BGE 136 II 120 E. 3.5.1).

1.6 Zusammenfassend ist auf die vorliegende Beschwerde gegen die angefochtene Zwischenverfügung in Anwendung von Art. 19 Abs. 1 StAhiG mangels separater Anfechtbarkeit nicht einzutreten.

1.7 Der vorliegende Fall unterstreicht die grosse Verantwortung der ESTV bei der Informationsbeschaffung und Einhaltung der Verfahrensgarantien. Erstens hat sie zu gewährleisten, dass Informationen bei der in der Schweiz betroffenen Person nur innerhalb der innerstaatlichen Schranken ediert werden. Zu erinnern ist dabei insbesondere daran, dass sich die innerstaatlichen Mitwirkungspflichten, selbst wenn sie sich nach Art. 126 DBG richten und insofern relativ umfassend sind, trotzdem den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu respektieren haben (vgl. Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 4.2 in fine mit Hinweisen). Zweitens hat sie über den Umfang des Akteneinsichtsrechts zu befinden (vgl. Urteil des BVerfG A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 3.1.5 mit Hinweis) und dabei abzuwägen, inwieweit der im Ausland betroffenen Person Akteneinsicht in die edierten Unterlagen zu gewähren ist bzw. wo allfällige Geheimhaltungsinteressen – auch private – im Sinn von Art. 27 VwVG überwiegen. Zwar hat das Bundesverwaltungsgericht im (mehrfach von der Vorinstanz zitierten) Zwischenentscheid A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 entschieden, dass die ESTV im konkreten Fall die Akteneinsicht der im Ausland betroffenen Person gestützt auf Art. 27 VwVG zu Unrecht verweigert und insofern das rechtliche Gehör verletzt hat. Dieser Entscheid entbindet die Vorinstanz jedoch nicht von ihrer rechtlichen Pflicht, in jedem Einzelfall eine sorgfältige Interessenabwägung im vorstehenden Sinn vorzunehmen.

2.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten, die auf Fr. 1'000.-- festgesetzt werden, der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG 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 von Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der zu viel einbezahlte Betrag von Fr. 4'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario; Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario; Art. 7 Abs. 3 VGKE).

3.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der zu viel einbezahlte Betrag von Fr. 4'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Kathrin Abegglen Zogg

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: