



## Urteil vom 12. März 2021

---

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Marianne Ryter, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

---

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ Ltd,**  
vertreten durch  
PricewaterhouseCoopers AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-RU).

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

**A.a** Der Federal Tax Service (nachfolgend: FTS) der Russischen Föderation (nachfolgend auch: Russland) richtete am (Datum) 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 Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das Amtshilfeersuchen betrifft die russische Gesellschaft JSC B.\_\_\_\_\_ (fortan: betroffene Person). Als Informationsinhaberin ist die C.\_\_\_\_\_ AG (fortan: Bank AG) genannt. Das Amtshilfeersuchen dient der Prüfung der Ertragssteuer (Corporate Income Tax) für die Steuerperiode 2015.

**A.b** Der FTS erklärt, im Zusammenhang mit einer «preaudit tax analysis» der betroffenen Person um Amtshilfe zu ersuchen. Die betroffene Person habe Zinszahlungen aus einem Darlehensvertrag vom 9. August 2013 auf das Rubel-Bankkonto der D.\_\_\_\_\_ SE (mit Sitz in Zypern), welches Letztere bei der E.\_\_\_\_\_ (fortan: RU-Bank) hält, transferiert. Mittels Analyse des genannten Kontos habe seitens des FTS erstellt werden können, dass nebst der betroffenen Person drei weitere verbundene Unternehmen Geld auf das besagte Konto überwiesen hätten. Die Gelder seien in USD gewechselt worden und ein Teil der Gelder (USD 18'240'000) sei daraufhin weiter auf das Konto (Nummer) der A.\_\_\_\_\_ Ltd, Zypern (fortan: beschwerdeberechtigte Person), bei der Bank AG transferiert worden. Das entsprechende Bankdokument liege dem Amtshilfeersuchen bei. Erwähnenswert sei sodann, dass es sich bei der D.\_\_\_\_\_ SE (fortan: D.\_\_\_\_\_ SE) und der beschwerdeberechtigten Person um verbundene Unternehmen handle.

Die betroffene Person habe gestützt auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Russland und Zypern keine Quellensteuer auf den genannten Zinszahlungen einbehalten. Basierend auf den oben beschriebenen Feststellungen, vermute der FTS, dass die D.\_\_\_\_\_ SE nicht die wirtschaftlich Berechtigte der Zahlungen gewesen sei, welche sie von der betroffenen Person im Jahr 2015 erhalten habe. Die ersuchten Informationen würden dem FTS erlauben, die Weiterleitung der besagten Zinsen zu beweisen und den wirklichen wirtschaftlich Berechtigten der Zinseinnahmen zu bestimmen. Wenn sich die Vermutung des FTS bewahrheite, würden

von der betroffenen Person nach russischem Recht Quellensteuern erhoben.

**A.c** Im Einzelnen ersucht der FTS um Folgendes:

*« We kindly ask you to provide us with the following information and relevant supporting documents with regard to bank account (number) held in Bank AG for 2015:*

- 1. Please provide us with names of individuals who opened the bank account.*
- 2. Please provide us with names of beneficial owners of the bank account.*
- 3. Please provide us with names of individuals authorized to administer the bank account (authorized signatories).*
- 4. Please provide us with director's resolutions appointing signatories, copies of powers of attorney authorizing persons to act on behalf of A.\_\_\_\_\_ Ltd, copies of inquiry forms and other relevant documents provided by A.\_\_\_\_\_ Ltd during opening the bank account.*
- 5. Please provide us with bank statements with respect to inflow and further outflow of the funds received from D.\_\_\_\_\_ SE in 2015. The bank statements shall reflect dates, amounts and purpose (grounds) of transactions, names, account numbers and banks of payers and recipients.*
- 6. If further recipients of the funds hold bank accounts in Bank AG or other Swiss banks, please provide bank statements confirming the receipt of the funds from A.\_\_\_\_\_ Ltd and the further transfer of the mentioned funds to any person or company. The bank statements shall reflect dates, amounts and purposes (grounds) of transactions, names, account numbers and banks of payers and recipients. »*

**B.**

Mit Editionsverfügung vom 27. März 2019 ersuchte die ESTV die Bank AG, die ersuchten Informationen der ESTV innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen sowie die im Ausland ansässigen

betroffenen Gesellschaften über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

**C.**

Die Bank AG kam der Aufforderung der ESTV fristgerecht nach und konnte die beschwerdeberechtigte Person am 2. Mai 2019 über das Amtshilfeverfahren informieren.

**D.**

Mit Eingabe vom 8. Mai 2019 zeigten die Rechtsvertreter der beschwerdeberechtigten Person der ESTV an, dass sie von jener als Zustellungsbevollmächtigte in der Schweiz bestimmt und mit der Wahrung derer Interessen beauftragt wurden und baten um Akteneinsicht.

**E.**

Nach Abschluss der Informationsbeschaffung gewährte die ESTV der beschwerdeberechtigten Person mit Schreiben vom 19. Juli 2019 Akteneinsicht, teilte gleichzeitig mit, welche Informationen sie dem FTS zu übermitteln beabsichtige, setzte eine Frist zur Rücksendung der Zustimmungserklärung oder zur Mitteilung von Einwänden und wies die beschwerdeberechtigte Person gleichzeitig darauf hin, dass sie ohne eine solche Zustimmung eine begründete Schlussverfügung erlassen würde.

**F.**

Mit Schreiben vom 15. August 2019 teilte die betroffene Person mit, dass sie der Weiterleitung der Informationen nicht zustimme.

**G.**

Am 2. Dezember 2019 erliess die ESTV gegenüber der beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung. Gemäss deren Dispositiv-Ziff. 1 hat die ESTV dem FTS betreffend die beschwerdeberechtigte Person Amtshilfe zu leisten. Im Rahmen der Dispositiv-Ziff. 2 sieht die ESTV die vollumfängliche Übermittlung der in den Punkten 1 – 4 ersuchten Informationen vor. Betreffend die Punkte 5 und 6 beschränkt sich die ESTV hingegen – insbesondere unter Bezug auf den «further outflow» der Gelder – darauf, dem FTS Kopien der «bank statements and credit advices» des Kontos der beschwerdeberechtigten Person des Jahres 2015 zu übermitteln. Allfällige Kontoauszüge von Zahlungsempfängern wollte die ESTV

demnach nicht übermitteln, weil die voraussichtliche Erheblichkeit nicht ersichtlich sei und nur Informationen zu einem spezifischen Konto übermittelt werden könnten. Es stehe dem FTS aber frei, weitere Gesuche zu stellen.

## H.

Gegen diese Schlussverfügung erhob die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 31. Dezember 2019 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und stellt folgende Anträge:

### « Hauptantrag

1. Die Schlussverfügung vom 2. Dezember 2019 sei aufzuheben und auf das Amtshilfegesuch sei nicht einzutreten bzw. das Amtshilfegesuch sei abschlägig zu beantworten.

### Eventualiter

2. Ziffer 2 der Schlussverfügung vom 2. Dezember 2019 sei aufzuheben und die unter der Verfahrensnummer (...) registrierten Fragen der russischen Steuerbehörde seien wie unter Ziffer 2, Begründung Antrag 2 (Eventualantrag) der vorliegenden Beschwerde dargelegt zu beantworten.

### Subeventualiter

3. Sollte die Beilage 2 gemäss Schlussverfügung vom 2. Dezember 2019 (...) übermittelt werden, so sind sämtliche Transaktionen, welche sich nicht auf die USD 18'240'000 beziehen bzw. die noch nicht geschwärzten Transaktionen zwischen der Beschwerdeführerin und F. \_\_\_\_\_ Ltd, G. \_\_\_\_\_ Ltd oder D. \_\_\_\_\_ SE erwähnen, zu schwärzen.

### Weitere Anträge

4. In Anwendung von Art. 19 Abs. 3 StAhiG sei die Leistung der Amtshilfe während der Dauer des Rechtsmittelverfahrens aufzuschieben.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin. »

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, die ersuchten Informationen seien nach Schweizer Recht nicht erhältlich und seien voraussichtlich nicht erheblich. Zudem sei das Vertrauensprinzip verletzt.

**I.**

Mit Vernehmlassung vom 14. Februar 2020 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**J.**

Mit Replik vom 25. Juni 2020 hält die Beschwerdeführerin vollumfänglich an ihren Anträgen fest. Allerdings habe sich mit dem Abschluss des Verfahrens in Russland eine neue Sach- und Rechtslage ergeben, welche die Qualifikation der erfragten Informationen als voraussichtlich erheblich, unabhängig von den bereits vorgebrachten Argumenten, ausschliesse. Für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht die russische Verfügung nicht als rechtsgenügenden Beweis für den Abschluss des russischen Verfahrens und damit für den Wegfall der voraussichtlichen Erheblichkeit der im vorliegenden Amtshilfeverfahren angeforderten Informationen betrachte, würden folgende Anträge auf Anordnung von Beweismassnahmen gestellt:

- a) Die ESTV sei anzuweisen, sich von der russischen gesuchstellenden Behörde bestätigen zu lassen, dass das Steuerprüfungsverfahren betreffend das Steuerjahr 2015 abgeschlossen ist und dass die Informationen, um welche im Zusammenhang mit dem inzwischen abgeschlossenen Steuerprüfungsverfahren ersucht wurde, nicht mehr benötigt werden. Sollte die russische gesuchstellende Behörde geltend machen, die ersuchten Informationen trotz Abschluss des Verfahrens weiterhin zu benötigen, hat sie deren voraussichtliche Erheblichkeit darzulegen.
- b) Das Verfahren sei zu sistieren, bis die Bestätigung bzw. die Begründung der russischen Behörde vorliegt.
- c) Nach Vorliegen der Rückmeldung der russischen Behörde sei der Hauptantrag der Beschwerde vom 31. Dezember 2019 gutzuheissen, oder das Verfahren als gegenstandslos abzuschreiben, wenn die russische Behörde ihr Amtshilfegesuch zurückgezogen hat.

**K.**

Mit Duplik vom 27. Juli 2020 hält die Vorinstanz im Wesentlichen an ihrem Antrag fest, beantragt jedoch insofern eine Gutheissung der Beschwerde, als dass die Seite 10 der Beilage 2 der Schlussverfügung vor der Übermittlung an den FTS zu entfernen sei.

**L.**

Auf die weiteren Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 25. Februar 2019 stützt sich auf das DBA CH-RU. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (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). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) 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 in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und Person, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist damit, unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.3, einzutreten.

**1.3** Der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kommt aufschiebende Wirkung zu (Art. 19 Abs. 3 StAhiG; s. auch Art. 55 Abs. 1 VwVG). Allerdings kann die ESTV in einer Schlussverfügung, weil diese im Bereich der internationalen

Amtshilfe regelmässig keine Geldleistung zum Gegenstand hat, einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung entziehen. Nach Einreichung der Beschwerde steht dieselbe Befugnis dem Bundesverwaltungsgericht als Beschwerdeinstanz bzw. ihrem Vorsitzenden oder dem Instruktionsrichter zu (vgl. Art. 19 Abs. 3 StAhiG i.V.m. Art. 55 Abs. 2 VwVG). Vorliegend hatte die Beschwerde demnach von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung und diese wurde auch nie entzogen. Am Antrag Nr. 4 auf Aufschiebung der Amtshilfe während der Dauer des Rechtsmittelverfahrens bestand somit von Anfang an kein Rechtsschutzinteresse, womit diesbezüglich nicht auf die Beschwerde einzutreten ist.

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.3, 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

**1.5** Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweismittelwürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, BGE 122 V 157 E. 1d; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 537).



## **2.**

Im Folgenden ist auf die rechtlichen Grundlagen für die Leistung von Amtshilfe, insbesondere an Russland, einzugehen.

**2.1** Die Amtshilfeklausel von Art. 25a DBA CH-RU und die dazu vom Bundesrat und der Regierung der Russischen Föderation vereinbarte Ziff. 7 des Protokolls zum DBA CH-RU (ebenfalls zu finden unter SR 0.672.966.51) sind seit dem 9. November 2012 in Kraft (vgl. Art. VII, X und XI Abs. 2 des Protokolls vom 24. September 2011 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [AS 2012 6647; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). In zeitlicher Hinsicht sind Art. 25a DBA CH-RU und Ziff. 7 des Protokolls zum DBA CH-RU dabei auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die am oder nach dem 9. November 2012 gestellt werden und sich auf Steuerperioden beziehen, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen (vgl. Art. XI Abs. 2 Bst. c Änderungsprotokoll).

## **2.2**

**2.2.1** Nach Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA CH-RU tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern und die Mehrwertsteuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei ist der Informationsaustausch gemäss Art. 25a Abs. 1 Satz 2 DBA CH-RU nicht durch Art. 1 DBA CH-RU (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt.

### **2.2.2**

**2.2.2.1** Art. 25a Abs. 3 DBA CH-RU schränkt die in Art. 25a Abs. 1 DBA CH-RU statuierte Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung entoben, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Art. 25a Abs. 3 Bst. a DBA CH-RU), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA CH-RU). Auch besteht gemäss Art. 25a Abs. 3 Bst. c DBA CH-RU keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder

Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche» (vgl. dazu: Urteil des BVGer A-8018/2016 vom 8. November 2017 E. 2.4.1 ff.).

**2.2.2.2** Der in Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA CH-RU formulierte Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts (E. 2.2.2.1) bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 142 II 69 E. 4; XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, Art. 26 N. 115 f.; DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Art. 26 N. 285, 287 und 290; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 2. Aufl. 2015, S. 250 f.). Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG). Verlangt der ersuchende Staat Informationen über eine in der Schweiz steuerpflichtige Person, so treffen diese die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäss Art. 124-126 DBG. Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Auskünfte über Geschäftsbeziehungen, die nicht für die Veranlagung dieser Person von Bedeutung sein könnten, sondern ausschliesslich für die Veranlagung ihrer Geschäftspartner (BVGE 2018 III/4 E. 3.2.2; Urteil des BVGer A-8018/2016 vom 8. November 2017 E. 2.4.2; HOLENSTEIN, a.a.O., Art. 26 N. 285 und 290).

**2.2.3** Die genannten Einschränkungen werden wiederum durch die Bestimmung von Art. 25a Abs. 5 DBA CH-RU relativiert. Gemäss dieser ist Art. 25a Abs. 3 DBA CH-RU nämlich in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Eigentumsrechte an einer Person beziehen (Satz 1). Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen, sofern dies für die Erfüllung der Verpflichtungen unter diesem Absatz erforderlich ist (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]; Urteile des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 2.1.4, A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.1.3).

**2.2.4** Art. 25a Abs. 5 zweiter Satz DBA CH-RU entspringt nicht dem OECD-MA, sondern wurde von den Vertragsparteien hinzugefügt, um die in Abs. 1 genannte Verpflichtung zu erfüllen (Botschaft zum StAhiG, BBl 2011 6209; DINA BETI, La nouvelle loi sur l'assistance administrative internationale en matière fiscale - une vue d'ensemble, ASA 81 2012/2013 S. 192). Es soll damit klargestellt werden, dass keine innerstaatlichen Normen der Offenlegung von Bankinformationen entgegenstehen sollen (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.2, auch publiziert in: ASA 84 [2015/2016] S. 559 ff.). Art. 25a Abs. 5 zweiter Satz DBA CH-RU ermöglicht demnach den Steuerbehörden des ersuchten Staats, die Offenlegung von Informationen, die sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen, durchzusetzen (vgl. Urteil des BGer 2C\_216/2015 vom 8. November 2015 E. 3.3 in Bezug auf den im Wesentlichen gleichlautenden Art. 28 Abs. 5 DBA CH-FR).

**2.2.5** Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG dürfen zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Dieser Art. 25a Abs. 3 Bst. a DBA CH-RU entsprechende Grundsatz wird indessen in Einklang mit Art. 25a Abs. 5 Satz 2 DBA CH-RU durch Art. 8 Abs. 2 StAhiG eingeschränkt. Nach letzterer Vorschrift können Informationen, die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen, verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 3.2).

**2.2.6** Die ESTV verfügt damit aufgrund von Art. 25a Abs. 5 DBA CH-RU in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 StAhiG über die Befugnis, Bankinformationen,

welche das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen, einzuholen und zu übermitteln. Dieses Befugnis ist weder durch das Bankgeheimnis von Art. 47 des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG, SR 952.0) noch durch eine andere Vorschrift des internen Rechts eingeschränkt (vgl. [zu Art. 28 DBA CH-F] BGE 142 II 161 E. 4.5.2 und Urteil des BGer 2C\_490/2015 vom 14. März 2016 E. 3.2.1; vgl. [zu Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-ES] Urteile des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 6, A-3788/2016 vom 22. September 2016 E. 12).

## **2.3**

**2.3.1** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1).

**2.3.2** Nach Ziff. 7 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-RU besteht hinsichtlich Art. 25a DBA CH-RU «Einvernehmen darüber, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich sind».

**2.3.3** Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je m.w.H.). Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt). Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen statt vieler:

Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4.1, A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1, je m.w.H.).

**2.3.4** Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

**2.3.5** Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat 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 (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4, m.w.H.). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4.3, A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.2, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3, A-2540/2017 vom 7. September 2017 E. 4.1, A-3361/2016 vom 19. Juni 2017 E. 3.10.2 f.).

**2.3.6** Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen.

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, mit Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 f.; 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten; Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 3.4 und 3.5).

In seinem Urteil 2C\_963/2014 vom 24. September 2015 (teilweise publiziert in: BGE 141 II 436) erklärt das Bundesgericht im Zusammenhang mit einem Ersuchen um internationale Amtshilfe in Steuersachen, die Identität der Inhaber einer Vollmacht an den direkt gehaltenen Bankkonten einer von dem Amtshilfeersuchen betroffenen Person stelle ein wesentliches Element bei der Überprüfung der Geldflüsse dar. Es liege keine Konstellation vor, in der Personen nur zufällig in den Bankunterlagen auftauchen würden. Aus diesem Grund seien diese Informationen voraussichtlich erheblich (Urteile des BGer 2C\_963/2014 vom 24. September 2015 E. 6.2; 2C\_216/2015 vom 8. November 2015 E. 4.2;

Urteile des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.4.7 f., A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.2).

**2.3.7** Informationen können auch dann noch voraussichtlich erheblich sein, wenn die steuerpflichtige Person bereits veranlagt oder eine Steuerprüfung abgeschlossen wurde. Es ist nämlich nicht ausgeschlossen, dass z.B. Nachsteuern erhoben werden können oder eine Veranlagung revidiert werden kann (vgl. Urteile des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 7.3.1, A-1745/2019 vom 1. November 2019 E. 3.1.1). Bestimmungen, die das innerstaatliche Verfahren des ersuchenden Staates betreffen und die allenfalls dazu führen können, dass bestimmte Beweismittel nicht (mehr) verwendet werden können, sind im innerstaatlichen Verfahren dieses Staates geltend zu machen und nicht im Amtshilfeverfahren (Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 4.1.4.1 und 4.7 f.).

## **2.4**

**2.4.1** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2, Urteil des BVGer A-2327/2017 vom 22. Januar 2019 E. 8.3.2; ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 5. Aufl. 2019, S. 310 Rz. 293 Bst. a). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 2.5.1, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.4, A-2540/2017 vom 7. September 2017 E. 4.2, A-2591/2017 vom 5. März 2019 E. 5.3.2.2).

**2.4.2** Nach dem so genannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3; Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.2.1). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen

offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.3, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BGer 2C\_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.4.2; Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.5). Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen. Es liegt dabei an der beschwerdeführenden Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 4.2 mit Hinweisen).

## **2.5**

**2.5.1** Gemäss Ziff. 7 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-RU besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip).

**2.5.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.4.2) besteht rechtsprechungsgemäss namentlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-3703/2019 vom 23. April 2020 E. 2.4.2 und 2.7.1, A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.2, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

## **2.6**

**2.6.1** Gemäss Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-RU besteht zwischen der Schweiz und Russland Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25a DBA CH-RU den Steuerbehörden des ersuchten Staates die folgenden Angaben zu liefern haben:

- « (i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person,
- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden,
- (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht,



- (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden,
- (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. »

**2.6.2** Zwar regelt auch Art. 6 Abs. 2 StAhiG den erforderlichen Inhalt eines Amtshilfeersuchens. Diese Bestimmung greift jedoch – wie bereits deren Einleitung zu entnehmen ist – nur, wenn das anwendbare Abkommen – anders als das hier einschlägige DBA CH-RU mit Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-RU – keine entsprechende Ordnung enthält. Sonst sind ausschliesslich die Anforderungen gemäss Abkommen zu berücksichtigen, wobei Art. 6 Abs. 2 StAhiG, da er nur subsidiär gilt, nicht ergänzend heranzuziehen ist (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteil des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 2.7.2).

### **3.**

**3.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft das Kalenderjahr 2015 (siehe Sachverhalt Bst. A), welches vom DBA CH-RU abgedeckt ist. Im Weiteren ist unbestritten sowie den Akten zu entnehmen, dass das Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen (E. 2.6) erfüllt. Weiter ist seitens des FTS im Ersuchen dargetan und im Übrigen ohnehin unbestritten, dass das Subsidiaritätsprinzip gewahrt ist (E. 2.5).

**3.2** Im vorliegenden Verfahren bestritten ist hingegen, ob das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt ist (E. 4), ob die ersuchten Informationen erhältlich sind (E. 5) und ob das Vertrauensprinzip verletzt wurde (E. 6). Sodann ist auf den Eventualantrag der Beschwerdeführerin einzugehen, worin diese vorbringt, das Ersuchen sei – wie in ihrer Beschwerde dargelegt – zu beantworten und damit im Wesentlichen die voraussichtliche Erheblichkeit der einzelnen seitens der ESTV zur Übermittlung vorgesehenen Informationen bestreitet (E. 7). Schliesslich ist auf den Subeventualantrag einzugehen, worin die Beschwerdeführerin – wiederum im Sinne fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit – vorbringt, diverse, sich in Beilage 2 der Schlussverfügung befindliche Informationen seien zu schwärzen (E. 8).

### **4.**

Vorab ist auf das im Hauptantrag geltend gemachte Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich mangelnder voraussichtlicher Erheblichkeit der ersuchten Informationen einzugehen.

## 4.1

**4.1.1** Im Rahmen ihrer Replik vom 25. Juni 2020 führt die Beschwerdeführerin vorab aus, sie habe zwischenzeitlich die Information erhalten, dass in Russland in Bezug auf die betroffene Person mit der Verfügung (...) vom (Datum) die Steuerperiode 2015 veranlagt und ein entsprechendes Verfahren rechtskräftig abgeschlossen worden sei. Konkret erwähne die russische Verfügung, welche der Replik inklusive einer Übersetzung beiliege, als kontrollierte Steuerperioden die Jahre 2015 bis 2017 bzw. für die «personal income tax withheld by a tax agent» die Steuerperioden 31. März 2015 bis Ende 2017. Mit Abschluss des Verfahrens in Russland habe sich eine neue Sach- und Rechtslage ergeben, welche die Qualifikation der erfragten Informationen als voraussichtlich erheblich ausschliesse.

Der FTS mache im Rahmen seines Amtshilfegesuchs im Wesentlichen geltend, er habe Kenntnis von einer Zahlung zwischen der zypriotischen D. \_\_\_\_\_ SE und der zypriotischen Beschwerdeführerin in der Höhe von USD 18'450'000.- im Jahr 2015, weshalb die Beschwerdeführerin im Jahr 2015 beneficial owner einer «Zinszahlung» der russischen betroffenen Person an die D. \_\_\_\_\_ SE sein soll. Mit Verweis auf die Verfügung (...) weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass die russische Steuerbehörde am 20. Dezember 2018, also gerade noch innerhalb der 3-jährigen Verjährungsfrist gemäss dem russischen Steuergesetz, ein Steuerprüfungsverfahren für das Jahr 2015 eingeleitet habe. Das russische Amtshilfegesuch datiere vom (Datum) und sei der ESTV am 11. März 2019 zugegangen. In diesem werde ausgeführt, dass eine «preaudit tax analysis» der betroffenen Person durchgeführt werde. Hier werde bereits die erste Unstimmigkeit im Zusammenhang mit dem russischen Verfahren ersichtlich. In Anbetracht, dass am 20. Dezember 2018 ein «field tax audit» angekündigt worden sei, sei es dem FTS zum Zeitpunkt der Gesuchstellung nicht möglich gewesen, ein «preaudit» bezüglich der betroffenen Person durchzuführen, wie im Gesuch behauptet werde. Das Amtshilfegesuch betreffe sodann auch einzig eine spezifische Zahlung der betroffenen Person an die D. \_\_\_\_\_ SE in der Höhe von USD 18'450'000.-, wobei als betroffene Steuerart die «Corporate Income Tax» genannt werde, was im Zusammenhang mit dem zwischenzeitlich bekannten Verfahrensablauf ebenfalls etwas seltsam anmute. Das Amtshilfeersuchen werde im Zusammenhang mit einer allfälligen Quellensteuer auf vorgenannter Zahlung gestellt. Quellensteuern würden in Russland einen Teil der «corporate income tax» darstellen. Die Verfügung (...) umfasse die Steuern der betroffenen Person und unter anderem die Steuerperiode 2015. Allfällige Quellensteuern seien daher im Rahmen der Verfügung (...) veranlagt worden. Das Verfahren sei

für das Jahr 2015 mit der Verfügung (...) vom (Datum) rechtskräftig abgeschlossen worden, ohne auf allfällige Informationen aus der Schweiz zu warten. Eine Quellensteuer auf der in Frage stehenden Zahlung sei nicht veranlagt worden. Mit der verfahrensabschliessenden Verfügung zeige die russische Steuerbehörde, dass sie die ersuchten Informationen zur Durchsetzung ihres Steuerrechts nicht mehr benötige und die Informationen daher nicht mehr voraussichtlich erheblich seien.

Für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht die russische Verfügung (...) vom (Datum) nicht als rechtsgenügend für den Wegfall der voraussichtlichen Erheblichkeit der im vorliegenden Amtshilfeverfahren angeforderten Unterlagen betrachte, stelle die Beschwerdeführerin die – in Sachverhalt Bst. J formulierten – Anträge auf Anordnung von Beweismassnahmen.

**4.1.2** Wurde die Steuerangelegenheit, die dem Amtshilfeersuchen zugrunde lag, eingestellt oder erledigt, hat die ersuchende ausländische Behörde in der Regel kein Interesse mehr daran, das Amtshilfeverfahren weiterzuverfolgen. Demnach muss das Amtshilfeersuchen aufgrund fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit der Informationen, um die ersucht wurde, in Anbetracht des Verhältnismässigkeitsprinzips und allenfalls des Subsidiaritätsprinzips abgewiesen werden. Der ersuchende Staat verfügt bereits über die Informationen, die für die Besteuerung notwendig sind, und verliert damit sein Interesse daran, das Amtshilfeverfahren weiterzuführen (Urteile des BVGer A-4977/2016 vom 13. Februar 2018 E. 3.2.3 [das BGer ist mit Urteil 2C\_192/2018 vom 28. Februar 2018 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten], A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.7, A-4668/2014 und A-4669/2014 vom 25. April 2016 E. 7.2.3 [das BGer ist mit Urteil 2C\_469/2016 vom 27. Mai 2016 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten]). Hat der ersuchende Staat also bereits eine Verfügung über jene Sachverhaltselemente erlassen, für deren Erstellung er um Amtshilfe ersucht hat, und gibt er keinerlei Erklärung ab, dass er diese kontrollieren will, können diese nicht mehr als voraussichtlich erheblich betrachtet werden (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.4.1).

Allerdings ist nach der Rechtsprechung selbst dann, wenn das ordentliche Veranlagungsverfahren betreffend das Steuerjahr 2015 tatsächlich abgeschlossen wäre, nicht ausgeschlossen, dass der ersuchende Staat die Informationen weiterhin benötigt, etwa für eine allfällige Nachsteuer- bzw. Revisionsmöglichkeit (vgl. vorne E. 2.3.7; vgl. dazu auch Urteile des BVGer

A-1538/2018 vom 11. September 2019 E. 3.8.2, A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2 und A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2), wobei es nicht am ersuchten Staat wäre, zu beurteilen, ob das Verfahrensrecht des ersuchten Staates ein Zurückkommen auf ein abgeschlossenes Veranlagungsverfahren erlaubt oder nicht (vgl. Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6; zum Grundsatz, dass der ersuchte Staat keine Fragen des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu klären hat: BGE 144 II 206 E. 4.3 und Urteil des BVGer A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2). In der Rechtsprechung wurde allerdings auch festgehalten, dass in einer Situation einer abgeschlossenen Veranlagung eine Rückfrage bei der ersuchenden Behörde opportun sein könne (Urteile des BVGer A-1538/2018 vom 11. September 2019 E. 3.8.2, A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2). Dies gilt aber nur, wenn tatsächlich davon ausgegangen werden kann, dass das Veranlagungsverfahren abgeschlossen ist (siehe auch betreffend ähnliche Konstellationen: Urteile des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2 sowie A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 3.4.2; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-1745/2019 vom 1. November 2019 E. 3.1.1).

**4.1.3** Ob das Verfahren in Russland, welches zum vorliegenden Amtshilfeersuchen geführt hat, tatsächlich abgeschlossen worden ist, ist jedoch fraglich. Gemäss der russischen Verfügung (...) vom (Datum) soll vom 20. Dezember 2018 bis 30. August 2019 ein «tax audit» bezüglich der betroffenen Person durchgeführt worden sein, wobei die «Corporate income tax» ebenfalls Teil der Untersuchung gewesen sein soll. Mit der Verfügung (...) vom (Datum), welche die «Imposition of Sanctions for Commission of the Tax Offence» zum Gegenstand haben soll, wird die betroffene Person zur Leistung von Strafzahlungen verpflichtet. Demgegenüber ist das Amtshilfegesuch vom (Datum) im Rahmen einer «preaudit tax analysis» gestellt worden und bezweckt, die Nutzungsberechtigten der seitens der betroffenen Person geleisteten Zinszahlungen zu ermitteln, um von der betroffenen Person – falls sich der Verdacht des FTS bewahrheitet – Quellensteuern zu erheben.

Wie die Vorinstanz im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Recht vorbringt, ist sie nach dem Vertrauensprinzip grundsätzlich an die Angaben des FTS gebunden, soweit diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden können (E. 2.4.2). Die von der Beschwerdeführerin eingereichte Verfügung (...) vermag diese Angaben jedenfalls nicht als offensichtlich fehler- oder lückenhaft oder widersprüchlich zu entkräften, wie die Beschwerdeführerin glauben machen will.

Vielmehr scheint es sich um zwei verschiedene Arten von Steuerverfahren zu handeln. Während der «tax audit», der in der Verfügung (...) gemündet haben soll, offenbar dazu diente, allfällige Steuervergehen der betroffenen Person zu untersuchen und zu bestrafen (Steuerstrafverfahren), bezweckt das hier in Frage stehende Amtshilfegesuch, der betroffenen Person allfällige Quellensteuern nachzubelasten. Das Vorliegen zweier verschiedener Verfahrensarten könnte auch der Grund dafür sein, dass der im Amtshilfegesuch dargestellte Sachverhalt und dessen Auswirkungen auf allfällige Quellensteuerschulden in der Verfügung (...) mit keinem Wort erwähnt werden. Es kann dementsprechend entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin nicht gesagt werden, dass ein laufender «field tax audit» dazu führe, dass die Erklärungen des FTS im Amtshilfeersuchen gestützt auf eine «preaudit tax analysis» widersprüchlich seien und daher das Verfahren als abgeschlossen zu betrachten sei, womit die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit entfalle. Vielmehr ist davon auszugehen, dass zwei unterschiedliche Steuerverfahren vorliegen und dass mangels anderslautender Information des FTS die «preaudit tax analysis» bzw. das damit im Zusammenhang stehende Verfahren noch nicht abgeschlossen worden ist und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen demnach durch die Verfügung (...) nicht tangiert ist.

Aus diesem Grund drängt sich im vorliegenden Verfahren auch keine Rückfrage an den FTS auf, womit die diesbezüglichen Anträge der Beschwerdeführerin auf Anordnung von Beweismassnahmen in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen sind (vgl. dazu E. 1.5).

## **4.2**

**4.2.1** Die Beschwerdeführerin betrachtet die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen sodann deshalb nicht als voraussichtlich erheblich, weil der seitens des FTS dargestellte, dem Amtshilfegesuch zugrundeliegende Sachverhalt offensichtlich falsch sei. Vorliegend stellt sich damit die Frage, ob die ESTV auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abstellen durfte oder ob dieser wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (E. 2.4.2), womit auch die voraussichtliche Erheblichkeit der auf Basis des Sachverhalts ersuchten Informationen entfallen würde.

### **4.2.2**

**4.2.2.1** Die Beschwerdeführerin bringt hierzu vorab vor, der FTS verweise in seinem Ersuchen auf einen Darlehensvertrag vom 9. August 2013 zwi-

schen der betroffenen Person und der D.\_\_\_\_\_ SE. Wie sie bereits gegenüber der Vorinstanz ausgeführt habe, habe sie der betroffenen Person am 9. August 2013 ein bis zum 30. Juni 2014 befristetes USD-Darlehen gewährt, welches am 1. Mai 2014 durch ein bis zum 30. April 2015 befristetes Rubel-Darlehen ersetzt worden sei. Fast ein Jahr vor Ablauf, am 20. Juni 2014, habe die Beschwerdeführerin den Vertrag an die H.\_\_\_\_\_ Ltd. (fortan: H.\_\_\_\_\_ Ltd.) zediert. Der FTS begründe sein Gesuch mit der Analyse von quellensteuerfrei überwiesenen Zinszahlungen. Da die Beschwerdeführerin im in Frage stehenden Jahr gar nicht mehr Vertragspartei des Darlehensvertrags mit der betroffenen Person gewesen sei, wovon der FTS aufgrund der Zessions-Notifikation der betroffenen Person seitens der Beschwerdeführerin und der H.\_\_\_\_\_ Ltd. hätte informiert gewesen sein müssen, sowie aufgrund der Tatsache, dass es sich bei den USD 18'240'000 keinesfalls um Zinszahlungen handeln könne – dafür sei der Darlehensbetrag und der Zinssatz zu tief – sei ausgeschlossen, dass die angefragten Informationen in irgendeiner Weise voraussichtlich erheblich sein könnten.

**4.2.2.2** Diesbezüglich ist der Beschwerdeführerin zu entgegnen, dass die Tatsache, dass es offenbar zwischen ihr und der betroffenen Person ein Darlehen mit Datum vom 9. August 2013 gegeben hatte, welches hernach erneuert und anschliessend an die H.\_\_\_\_\_ Ltd. zediert worden sei, nicht dagegenspricht, dass es auch zwischen der betroffenen Person und der D.\_\_\_\_\_ SE ein Darlehen mit Datum vom 9. August 2013 gab, wie dies im Ersuchen dargestellt wird. Vielmehr wird aus den Vorbringen der Beschwerdeführerin ersichtlich, dass tatsächlich Darlehenszinsen von der betroffenen Person an die Beschwerdeführerin – eine, wie die verbundene D.\_\_\_\_\_ SE, in Zypern ansässige Gesellschaft – geflossen sind; nur, dass dies in diesem Fall «direkt» geschehen ist, also ohne den Umweg über die D.\_\_\_\_\_ SE, wie im Ersuchen dargestellt. Dies lässt es durchaus denkbar erscheinen, dass auch zwischen der betroffenen Person und D.\_\_\_\_\_ SE Darlehensverträge bestanden und entsprechende Zinsen flossen. Jedenfalls kann mit dem Vorlegen des genannten Darlehensvertrags inklusive anschliessender Zession die Darstellung des FTS nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden. Das eine schliesst das andere nicht aus. Damit ist es auch unerheblich, dass der FTS nach Ansicht der Beschwerdeführerin über die Zession hätte informiert sein müssen.

Dass es sich bei den USD 18'240'000 keinesfalls um Zinszahlungen handeln könne, weil dafür der Darlehensbetrag und der Zinssatz zu tief seien,

überzeugt sodann zum einen nicht, weil die hier in Frage stehenden Zinsen nicht auf dem Darlehensvertrag zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin gründen. Die Höhe des seitens der Beschwerdeführerin einst an die betroffene Person gewährten Darlehens und der dortige Zinssatz sind insoweit irrelevant, um zu beurteilen, ob Zinsen in Höhe von USD 18'240'000 realistisch sind. Zum anderen führt der FTS im Ersuchen aus, dass nebst der betroffenen Person drei weitere verbundene Unternehmen Geld auf das besagte Konto (der D.\_\_\_\_\_ SE) überwiesen hätten, worauf die Gelder in USD gewechselt worden seien und ein Teil der Gelder (USD 18'240'000) weiter auf das Konto der Beschwerdeführerin bei der Bank AG transferiert worden seien. Hieraus folgt, dass die USD 18'240'000 auch gemäss dem Ersuchen des FTS ohnehin nicht dem Betrag entsprechen, welchen die betroffene Person der D.\_\_\_\_\_ SE in Form von Zinsen zukommen liess. Somit ist weiterhin auf den seitens des FTS dargestellten Sachverhalt abzustellen.

**4.2.2.3** Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, wenn nicht bereits der aufgeführte Betrag (USD 18'240'000) hätte stutzig machen müssen, dann auf jeden Fall die Tatsache, dass es sich sowohl bei D.\_\_\_\_\_ SE als auch bei der Beschwerdeführerin um in Zypern inkorporierte Gesellschaften handle. Selbst wenn somit der Verdacht der Weiterleitung von der D.\_\_\_\_\_ SE an die Beschwerdeführerin bestehen würde, hätte dies keinen Einfluss auf die Frage, ob Quellensteuern hätten bezahlt werden müssen oder nicht, da bei beiden Gesellschaften das gleiche DBA Anwendung finde. Da des Weiteren keine Zinszahlung bestehe, könne sich das Interesse des FTS nicht auf den wirtschaftlich Berechtigten der USD 18'240'000 richten, sondern es müsse davon ausgegangen werden, dass ohne konkrete Verdachtsmomente versucht werde, Ursprung bzw. Zweck der Zahlung zu eruieren, wobei es sich um eine «fishing expedition» handle, welche ein Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen zur Folge haben müsse.

**4.2.2.4** Der Beschwerdeführerin ist insofern zuzustimmen, als dass sowohl für die D.\_\_\_\_\_ SE als auch für sie im Verhältnis zur betroffenen Person wohl das DBA Russland-Zypern zur Anwendung gelangt. Allerdings ist es Sache des FTS abzuklären, ob in beiden Fällen keine Quellensteuer anfallen würde. Des Weiteren ist dem Amtshilfeersuchen zu entnehmen, dass der FTS aufgrund der Weiterleitung der Zinsen an die Beschwerdeführerin ohnehin davon ausgeht, dass diese seitens der Beschwerdeführerin wiederum weitergeleitet wurden. Dementsprechend ersucht der FTS auch um

Informationen, wohin die Gelder seitens der Beschwerdeführerin weitergeleitet worden seien. Damit kann die Darstellung des FTS nicht mit dem Argument – sowohl die D. \_\_\_\_\_ SE als auch die Beschwerdeführerin hätten ihren Sitz auf Zypern – wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden, womit weiterhin darauf abzustellen ist und keine «fishing expedition» vorliegt.

**4.2.2.5** Sodann führt die Beschwerdeführerin aus, die D. \_\_\_\_\_ SE habe ihr bestätigt, dass die USD 18'240'000 nicht von der betroffenen Person, sondern aus anderen Quellen stammen würden und habe ihr diesbezüglich einen Bankauszug sowie eine Bestätigung der RU-Bank zur Verfügung gestellt. Aus dem Bankauszug sei ersichtlich, welche Beträge im Monat März von der betroffenen Person an die D. \_\_\_\_\_ SE überwiesen worden seien sowie dass keine Beträge des Monats März mit dem Betrag von USD 18'240'000 übereinstimmen würden. Der Bankauszug zeige ebenfalls, dass D. \_\_\_\_\_ SE von der betroffenen Person am 18. März 2015 zwei Zahlungen in Rubel erhalten habe, wobei es sich gemäss der Handnotiz von D. \_\_\_\_\_ SE um Zinszahlungen zu handeln scheine. Im Übrigen sei ersichtlich, dass der grösste Teil des von der betroffenen Person erhaltenen Geldes auf ein anderes Konto bei der RU-Bank geflossen und zur Begleichung von Zinsen und Kosten für Servicedienstleistungen verwendet worden sei.

**4.2.2.6** Auch mit diesen Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin die Sachverhaltsdarstellung des FTS nicht zu entkräften. Denn erstens hat der FTS zu keinem Zeitpunkt behauptet, die D. \_\_\_\_\_ SE hätte seitens der betroffenen Person USD 18'240'000 überwiesen bekommen. Stattdessen ist im Ersuchen von – nebst der betroffenen Person – drei weiteren verbundenen Unternehmen die Rede, welche Geld auf das Konto der D. \_\_\_\_\_ SE überwiesen haben sollen. Die Gelder seien sodann in USD gewechselt worden und ein Teil der Gelder (USD 18'240'000) sei daraufhin der Beschwerdeführerin überwiesen worden. Die Tatsache, dass der D. \_\_\_\_\_ SE kein USD 18'240'000 entsprechender Betrag überwiesen wurde, überrascht daher nicht. Vielmehr bestätigen die ins Recht gelegten Dokumente, dass seitens der betroffenen Person tatsächlich Zinsen an die D. \_\_\_\_\_ SE geleistet wurden. Zweitens ist die Beweiskraft der Auskunft der D. \_\_\_\_\_ SE, wonach sie die seitens der betroffenen Person erhaltenen Zinsen nicht für die Zahlung an die Beschwerdeführerin in Höhe von USD 18'240'000 verwendet habe, gering, zumal die D. \_\_\_\_\_ SE in die seitens des FTS vermutete Quellensteuerumgehung direkt involviert ist.



**4.2.3** Die seitens der Beschwerdeführerin unter dem Punkt «Voraussichtliche Erheblichkeit» vorgebrachten Argumente vermögen demnach den seitens des FTS dargestellten Sachverhalt nicht ernsthaft in Zweifel zu ziehen, womit im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips auf die Darstellung des FTS abzustellen ist. Die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen scheidet damit nicht schon daran, dass die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen infolge offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden könnte.

## **5.**

Weiter ist auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend fehlende Erhältlichkeit der ersuchten Informationen einzugehen.

**5.1** Die Beschwerdeführerin bringt hierzu im Wesentlichen vor, gemäss Art. 8 StAhiG würden zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens seien, durchgeführt werden könnten. Sowohl Art. 123 DBG als auch Art. 124 ff. und Art. 127 ff. DBG basierten auf dem Erfordernis einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person. Da jedoch weder die Beschwerdeführerin noch die betroffene Person in der Schweiz steuerpflichtig seien, wäre es der Vorinstanz nicht möglich, die verlangten Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren zu erhalten. Die Bank AG habe demnach gestützt auf Schweizer Recht im vorliegenden Fall keine Verpflichtung, Informationen zu liefern, da weder die betroffene Person noch die Beschwerdeführerin in der Schweiz steuerpflichtig seien, was unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung der Art. 123 ff. DBG sei. Der vorliegende Sachverhalt sei spezieller Natur und nicht mit den in E. 2.2.3 ff. zitierten Urteilen vergleichbar. Im Unterschied zu den Sachverhalten, die den BGE 142 II 161 und 141 II 436 sowie dem Urteil des BGer 2C\_216/2015 vom 8. November 2015 zugrunde liegen würden, sei vorliegend der Kontoinhaber weder in der Schweiz steuerpflichtig noch handle es sich beim Kontoinhaber um die von der ausländischen Steuerkontrolle betroffene Person. Die Rechtsprechung könne daher von vornherein nicht ohne detaillierte Analyse übernommen werden.

Der Satz 2 von Art. 25a Abs. 5 DBA CH-RU bezwecke einzig und allein die Aufhebung des schweizerischen Bankgeheimnisses im Rahmen des internationalen Informationsaustausches auf Ersuchen. In keinsten Weise enthalte dieser Satz irgendwelche Rechte der Steuerbehörden, Unterlagen

herauszuverlangen, welche eine Bank auch ohne Existenz des Bankgeheimnisses nicht verpflichtet wäre, herauszugeben. Art. 8 Abs. 2 StAhiG sei sodann die innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Aufhebung des Bankgeheimnisses bei Amtshilfe auf Ersuchen. Die erfragten Informationen könnten nach Schweizer Recht nicht beschafft werden und seien deshalb nicht auszutauschen.

**5.2** Hierzu ist der Beschwerdeführerin entgegen zu halten, dass die ESTV nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung aufgrund von Art. 25a Abs. 5 DBA CH-RU in Verbindung mit Art. 8 Abs. 2 StAhiG über die Befugnis verfügt, Bankinformationen, welche – wie die vorliegend streitbetroffenen Informationen – das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen, zu beschaffen und zu übermitteln. Diese Befugnis wird durch Vorschriften des internen Rechts nicht eingeschränkt (E. 2.2). An dieser Herausgabepflicht von Bankinformationen ändert auch nichts, dass die Kontoinhaberin, i.e. die Beschwerdeführerin, weder im ersuchenden Staat noch in der Schweiz steuerpflichtig ist und die Art. 123 ff. DBG demnach nach Ansicht der Beschwerdeführerin nicht anwendbar seien. Denn gerade bei Art. 123 ff. DBG handelt es sich um potentiell dem Abkommen entgegenstehende Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts, welche die Herausgabepflicht der Banken bzw. die Befugnis der ESTV, sämtliche bei einer Bank vorhandenen – voraussichtlich erheblichen – Informationen einzuverlangen, nicht tangieren sollen und zwar unabhängig davon, aus welchem Grund (Bankgeheimnis oder anderweitig) sie einer Herausgabe von Bankinformationen entgegenstehen würden.

Der Beschaffung und Übermittlung der streitbetroffenen – und voraussichtlich erheblichen (vgl. auch E. 7 f.) – Bankinformationen an den FTS steht damit auch der in Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA-RU formulierte Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts bzw. Art. 123 ff. DBG nicht entgegen, da dieser Vorbehalt bei voraussichtlich erheblichen Bankinformationen nicht greift (E. 2.2). Die Beschaffung und Übermittlung der streitbetroffenen Informationen ist somit – soweit auch die übrigen Voraussetzungen zur Leistung von Amtshilfe erfüllt sind – rechtens, auch wenn weder die Beschwerdeführerin noch die betroffene Person in der Schweiz steuerpflichtig sind.

**6.**

Sodann ist auf die Thematik Verletzung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips einzugehen.

**6.1** Die Beschwerdeführerin führt hierzu aus, der Betrag von USD 18'240'000 stehe im Zusammenhang mit einem Aktienverkauf der Beschwerdeführerin an die D.\_\_\_\_\_ SE und stelle einen Teilbetrag des Kaufpreises von USD 185'000'256 dar (mit Verweis auf den der Beschwerde beiliegenden Aktienkaufvertrag vom 29. Juli 2014 zwischen der Beschwerdeführerin und D.\_\_\_\_\_ SE). Dies gehe auch aus dem «Credit advice» auf Seite 4 der Beilage 2 zur Schlussverfügung hervor. Dort werde als Zahlungszweck für die Überweisung in Höhe von USD 18'240'000 Folgendes ausgeführt: «TRANSFER UNDER SPA AGREEMENT DATED 29.07.2014 REPAYMENT OF AMOUNT DUE». Der FTS müsse aus folgenden Gründen gewusst haben, dass die USD 18'240'000 keine Zinszahlung hätten darstellen können:

1. Die Beschwerdeführerin sei im Jahre 2015 nicht Vertragspartnerin des Darlehensvertrags gewesen und der FTS müsse dies gewusst haben.
2. Der Betrag der Zahlung könne in keinen Bezug zu den gemäss Vertrag zu bezahlenden Zinsen gebracht werden.
3. Der Zeitpunkt der Zahlung könne in keinen Bezug zu dem gemäss Vertrag erwähnten Fälligkeitsdatum (30. April 2015) gebracht werden.
4. Es gebe keine Hinweise, wieso bestimmte Transaktionen im Jahr 2015 zwischen der Beschwerdeführerin und D.\_\_\_\_\_ SE einen Bezug zur betroffenen Person aufweisen sollten. Mit Ausnahme des zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person nicht mehr bestehenden Darlehensvertrags und dem von gleichem Datum datierenden behaupteten Darlehensvertrag zwischen der betroffenen Person und D.\_\_\_\_\_ SE bringe der FTS keine weiteren Argumente.

Der FTS schein daher einzig über die Zahlung von USD 18'240'000 an die Beschwerdeführerin Kenntnis erhalten zu haben, als er das russische Bankkonto von D.\_\_\_\_\_ SE überprüft habe. In der Folge schein versucht worden zu sein, einen offensichtlich nicht bestehenden Bezug zu einem Darlehensvertrag zwischen D.\_\_\_\_\_ SE und der betroffenen Person bzw. zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin herzustellen, um an Hintergrundinformationen über die Zahlung zu gelangen. Ein solches Verhalten verstosse gegen Treu und Glauben und müsste von der ESTV mit einem Nichteintretensentscheid beantwortet werden (mit Verweis auf Art. 7 Bst. c StAhiG).

## 6.2

**6.2.1** An dieser Stelle sei vorab daran erinnert, dass nach dem so genannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln, und dass die ESTV deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden ist, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (E. 2.4.2).

**6.2.2** Hinsichtlich der seitens der Beschwerdeführerin angeführten Punkte 1 bis 3 kann im Wesentlichen auf die Ausführungen in E. 4.2.2.2 verwiesen werden. Demnach spricht die Tatsache, dass es offenbar zwischen ihr und der betroffenen Person (ebenfalls) ein Darlehen mit Datum vom 9. August 2013 gegeben hatte, welches hernach erneuert und anschliessend an die Donalink zediert worden sei, nicht dagegen, dass es auch zwischen der betroffenen Person und der D. \_\_\_\_\_ SE ein Darlehen mit Datum vom 9. August 2013 gab, wie dies im Ersuchen dargestellt wird. Damit ist unerheblich, dass der FTS nach Ansicht der Beschwerdeführerin über die Zession des Darlehensvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person, welcher im Ersuchen gar nicht erwähnt wird, hätte informiert sein müssen. Des Weiteren ist damit – entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin – nicht erstellt, ob der Betrag der Zahlung in keinen Bezug zu den gemäss Vertrag zu bezahlenden Zinsen gebracht werden kann. Im Übrigen ist damit unklar, ob das beschwerdeseitig genannte Fälligkeitsdatum überhaupt von Relevanz ist.

Betreffend den Punkt 4 ist der Beschwerdeführerin sodann zu entgegnen, dass – soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen – von ihnen nicht erwartet werden kann, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (E. 2.4.1). Der FTS hat festgestellt, dass diverse Zinszahlungen seitens verbundener russischer Unternehmen auf das Rubel-Konto der D. \_\_\_\_\_ SE geleistet wurden, die Gelder im Anschluss in USD gewechselt und ein Teil davon an die Beschwerdeführerin weiterge-

leitet wurde. Hieraus entstand der Verdacht, dass möglicherweise die russische Quellensteuer auf Zinsen umgangen wurde, weshalb der FTS die – tatsächlichen – wirtschaftlich Berechtigten der Zahlung über USD 18'240'000 in Erfahrung bringen möchte. Damit hat der FTS seine Position genügend dargetan und die Beschwerdeführerin vermag diese mit ihrem Vorbringen unter Punkt 4 nicht in Zweifel zu ziehen, weshalb auf den seitens des FTS dargestellten Sachverhalt abzustellen ist (E. 2.4).

**6.2.3** Die Beschwerdeführerin legt – wie ihrerseits schon ausgeführt – einen Aktienkaufvertrag vom 29. Juli 2014 zwischen ihr und der D. \_\_\_\_\_ SE ins Recht (Share Purchase Agreement, fortan: SPA), wonach D. \_\_\_\_\_ SE von der Beschwerdeführerin Aktien im Wert von gesamthaft USD 185'000'256 erworben haben soll. Gemäss der Beschwerdeführerin handelt es sich bei den hier in Frage stehenden USD 18'240'000 um eine Teilzahlung zur Begleichung ihrer Forderungen aus dem SPA. Hierzu fällt auf, dass im dem Ersuchen beiliegenden Bankdokument betreffend die Zahlung von USD 18'240'000 seitens der D. \_\_\_\_\_ SE an die Beschwerdeführerin unter «Details of Payment» als Zahlungszweck «Transfer under SPA Agreement dated 29.07.2014 – Repayment of amount due» aufgeführt ist. Der FTS muss demnach um den seitens der D. \_\_\_\_\_ SE angeführten Zahlungszweck wissen, schenkt dieser Angabe jedoch offenbar keinen Glauben. Damit ist der tatsächliche Zweck der in Frage stehenden Zahlung umstritten und die diesbezügliche Beweislage verbleibt unklar. Daran ändert auch der vom FTS ins Recht gelegte SPA nichts. Denn dieser vermag den tatsächlichen Grund für die Zahlung ebenfalls nicht eindeutig zu belegen, zumal beispielsweise denkbar ist, dass zu Steuerumgehungszwecken auch für Zahlungen, die keinen Bezug zum SPA haben, auf diesen referenziert werden könnte. Die russischen Behörden werden im Rahmen des Hauptverfahrens zu klären haben, gestützt auf welche Anspruchsgrundlage die Zahlung der D. \_\_\_\_\_ SE an die Beschwerdeführerin tatsächlich erfolgt ist. Damit geht eine eingehende Klärung der vertraglichen Verbindungen der – gemäss Ersuchen – verschiedenen nahestehenden Gesellschaften (in Russland, Zypern, Bermudas) einher (mitunter, ob die auf dem SPA basierende Transaktion durchgeführt wurde und wie die entsprechenden Zahlungen abgewickelt und verbucht wurden), was nicht im vorliegenden Amtshilfverfahren erfolgen kann.

**6.2.4** Zusammenfassend erscheint der seitens des FTS dargestellte Sachverhalt somit schlüssig, jedenfalls kann er nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden. Zudem

ist nicht ersichtlich, inwiefern der FTS gegen Treu und Glauben verstossen haben soll.

## 7.

Weiter ist auf den Eventualantrag der Beschwerdeführerin einzugehen.

**7.1** Im Rahmen der Begründung des Eventualantrags bestreitet die Beschwerdeführerin die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen und schlägt alternative Antworten, welche dem FTS zu übermitteln seien, vor.

Als Antworten zu den Fragen 1 bis 5 möchte die Beschwerdeführerin dem FTS Folgendes übermittelt sehen:

*« Information with regard to the bank account no. (...) with (Bank AG) are for the year 2015 in the present procedure of no foreseeable relevance, as in 2015, (die Beschwerdeführerin) was no longer party to the loan agreement dated 9 August 2013, and as no credible link has been established between the USD 18'240'000 and the claimed loan agreement dated 9 August 2013 between (die betroffene Person) and D.\_\_\_\_\_ SE. »*

Betreffend die Frage 6 sowie insoweit sich die Frage 5 auf *«inflow and further outflow of funds received from D.\_\_\_\_\_ SE in 2015»* beziehe, möchte die Beschwerdeführerin dem FTS Folgendes übermittelt sehen:

*« Due to the principle that only information, which is foreseeably relevant may be transmitted, the Swiss Federal Tax Administration is not allowed to provide other information than bank statements and credit advices of the specific account mentioned in the request, should those be foreseeably relevant (what they are not in the present case at hand). »*

**7.2** Betreffend die erste vorgeschlagene Antwort kann vollumfänglich auf die Ausführungen in E. 4.2.2.2 und E. 6.2 verwiesen werden. Da die dort abgehandelten Argumente der Beschwerdeführerin den seitens des FTS dargestellten Sachverhalt nicht ernsthaft in Zweifel zu ziehen vermögen, ist im Sinne des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips auf die Darstellung des FTS abzustellen. Die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen scheitert damit nicht schon daran, dass die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen infolge offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden könnte.

**7.3** Betreffend die zweite vorgeschlagene Antwort ist der Beschwerdeführerin zu entgegnen, dass sich die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung vom 2. Dezember 2019 betreffend die Punkte 5 und 6 darauf beschränkte, dem FTS Kopien der «bank statements and credit advices» des Kontos der Beschwerdeführerin des Jahres 2015 zu übermitteln. Allfällige Kontoauszüge von Zahlungsempfängern wollte die ESTV hingegen nicht übermitteln, weil die voraussichtliche Erheblichkeit nicht ersichtlich sei und nur Informationen zu einem spezifischen Konto übermittelt werden könnten. Insofern besteht kein Rechtsschutzinteresse an der diesbezüglichen, seitens der Beschwerdeführerin vorgeschlagenen Formulierung.

**7.4** Damit ergibt sich, dass die Beschwerde auch betreffend den Eventualantrag abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

## **8.**

Es bleibt auf den Subeventualantrag der Beschwerdeführerin einzugehen.

**8.1** Im Rahmen ihres Subeventualantrags führt die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift aus, gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG dürften Informationen zu Personen, die nicht betroffene Personen seien, nur ausgetauscht werden, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich erheblich seien. Die Beilage 2 zur Schlussverfügung enthalte noch ungeschwärzte Informationen zu weiteren Transaktionen, nebst derjenigen, welche auf USD 18'240'000 laute, und es würden die Gesellschaften F. \_\_\_\_\_ Ltd, G. \_\_\_\_\_ Ltd oder D. \_\_\_\_\_ SE erwähnt. Sollte die Beilage 2 zur Schlussverfügung vom 2. Dezember 2019 ausgetauscht werden, müssten sämtliche Informationen, welche nicht die USD 18'240'000 Transaktion betreffen würden, geschwärzt werden, wie dies in der Beilage 24 zur vorliegenden Beschwerde vorbereitet worden sei.

Anlässlich ihrer Replik konkretisiert die Beschwerdeführerin ihren Antrag. Zum einen finde sich in der Beilage 2 der Schlussverfügung ein Auszug eines Kontos, welches auf die Gesellschaft F. \_\_\_\_\_ Ltd laute. Diese Seite müsse auf jeden Fall vom Austausch ausgeschlossen werden. Zum andern listet die Beschwerdeführerin die zusätzlich zu schwärzenden Informationen der Beilage 2 zur Schlussverfügung noch einzeln auf (mit Verweis auf die entsprechend geschwärzte Beilage 24 der Beschwerde). Konkret möchte die Beschwerdeführerin sämtliche Informationen geschwärzt sehen, mit Ausnahme der Gutschriftsanzeige betreffend die Überweisung

von USD 18'240'000 seitens der D.\_\_\_\_\_ SE an die Beschwerdeführerin. Diese Schwärzungsanträge begründet sie damit, dass die F.\_\_\_\_\_ Ltd und die G.\_\_\_\_\_ Ltd zum vorliegenden Verfahren überhaupt keinen Bezug hätten. Ihr Erscheinen sei zufällig im Hinblick auf das vorliegende spezifische Amtshilfegesuch, womit diese Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien. Die D.\_\_\_\_\_ SE werde sodann zwar im Ersuchen erwähnt, doch es werde nur eine einzelne spezifische Transaktion untersucht. Damit sei die Frage 5 des Ersuchens, welche Auskunft über sämtliche Transaktionen der Beschwerdeführerin mit der D.\_\_\_\_\_ SE im Jahr 2015 möchte, nicht zulässig. Es gehe einzig um eine Zinszahlung der betroffenen Person an die D.\_\_\_\_\_ SE und eine behauptete Weiterleitung dieser Zinszahlung im Rahmen der Zahlung von USD 18'240'000 von der D.\_\_\_\_\_ SE an die Beschwerdeführerin. Damit seien sämtliche weiteren allfällig stattgefundenen Transaktionen zwischen der D.\_\_\_\_\_ SE und der Beschwerdeführerin nicht voraussichtlich erheblich und deshalb ebenfalls zu schwärzen.

**8.2** Die ESTV entgegnet hierzu, die russische Behörde zeige im Amtshilfeersuchen eine Konstellation auf («ownership structure»), welche sich zur Durchführung des vermuteten Steuerverkürzungsschemas eignen könnte. Die von der ersuchenden Behörde im Amtshilfeersuchen geschilderte Beziehungsnähe der Gesellschaften bzw. Gruppen ermögliche sodann die Verschiebung von russischem Steuersubstrat nach «offshore»-Destinationen. Es scheine plausibel, dass Darlehenskonstrukte verwendet werden könnten, um Einkünfte am russischen Fiskus vorbei zu schleusen. Aus dem Ersuchen gehe hervor, dass die D.\_\_\_\_\_ SE und die Beschwerdeführerin verbundene Unternehmen seien, welche von der F.\_\_\_\_\_ Ltd beherrscht würden. Einem solchen Konstrukt könne, wie im Ersuchen dargestellt, zu eigen sein, dass die fraglichen Summen in kleinere Beträge aufgeteilt oder anderen Transaktionen angehängt und weiterverteilt würden. Aus diesem Grund könnten die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Transaktionen eben solche Weiterverteilungen darstellen und seien daher von der ESTV als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend die Seite 10 der Beilage 2 der Schlussverfügung sei hingegen zu folgen. Die ESTV habe versehentlich einen Auszug eines Kontos lautend auf die F.\_\_\_\_\_ Ltd in der Beilage 2 belassen. Die Seite 10 sei demzufolge aus der Beilage 2 zu entfernen und nicht zu übermitteln.



**8.3** Der FTS ersucht u.a. um Bankauszüge, welche aufzeigen sollen, welche Beträge der Beschwerdeführerin im Jahre 2015 seitens der D. \_\_\_\_\_ SE überwiesen wurden und möchte wissen, ob bzw. an wen diese Beträge weitergeleitet wurden. Zur Begründung führt der FTS u.a. aus: «*The requested information will allow us to have any document proof of the transit nature of interest transfers and establish a real beneficial owner of the interest income.*»

Der Beschwerdeführerin ist zwar zuzustimmen, wenn sie vorbringt, dass das Ersuchen primär auf die Überweisung der D. \_\_\_\_\_ SE an die Beschwerdeführerin in Höhe USD 18'240'000 abzielt bzw. darauf, wer letztlich wirtschaftlich Berechtigter an der genannten Zahlung ist. Allerdings verkennt sie, dass zur Eruiierung der besagten wirtschaftlichen Berechtigung nicht die Zahlungseingänge, sondern in erster Linie die Zahlungsausgänge von Interesse sind. Dies gilt nicht zuletzt deshalb, weil nicht auszuschliessen ist bzw. die ersuchende Behörde wohl gar davon ausgeht, dass die USD 18'240'000 nicht bei der Beschwerdeführerin bleiben, sondern in der Gänze oder in Teilen weiterfliessen. Dementsprechend sind die in Beilage 2 der Schlussverfügung enthaltenen Zahlungsausgänge – insbesondere auch die Nennung der Zahlungsempfänger – voraussichtlich erheblich und die entsprechenden Schwärzungsanträge abzuweisen (vgl. dazu E. 2.3.6).

Für die übrigen Zahlungseingänge (i.e. nebst den USD 18'240'000), welche bei der Beschwerdeführerin seitens der D. \_\_\_\_\_ SE im Jahr 2015 eingegangen sind, gilt sodann, dass diese deshalb als voraussichtlich erheblich anzusehen sind, weil sie es dem FTS ermöglichen, die Zahlung in Höhe von USD 18'240'000 mit anderen Überweisungen der D. \_\_\_\_\_ SE abzugleichen und so ein besseres Gesamtbild zu bekommen hinsichtlich des Verhaltensmusters der besagten Gesellschaften. Dies ist ein weiteres Element, wenn es darum geht, den Verdacht des FTS zu verifizieren oder zu falsifizieren. Der Schwärzungsantrag der Beschwerdeführerin ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

Der Subeventualantrag ist jedoch mit Bezug auf die Seite 10 der Beilage 2 der Schlussverfügung – auch im Sinne des Antrags der ESTV – gutzuheissen. Des Weiteren ist die Beschwerde insofern gutzuheissen, als dass auch die Seite 7 der Beilage 2 nicht an den FTS zu übermitteln ist, zumal es sich auch dabei um einen Auszug eines Kontos, welches auf die Gesellschaft F. \_\_\_\_\_ Ltd lautet, handelt.

**8.4** Der Subeventualantrag ist daher im Sinne der vorstehenden Erwägung teilweise gutzuheissen.

**9.**

Die in den Bankunterlagen stehenden Personen sind durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (Urteile des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4.3 und 3.5, 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1.3). Der Spezialitätsvorbehalt ist in Art. 25a Abs. 2 DBA CH-RU enthalten. Nachdem aber international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit dieser Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV den FTS anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (Urteile des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.7 2. Absatz, 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 3.4.3). Die ESTV hat die Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend zu ergänzen.

**10.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde insofern gutzuheissen ist, als dass aus der in Dispositiv-Ziffer 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Beilage 2 die Seiten 7 und 10 zu entfernen sind. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**11.**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens in Höhe von CHF 5'000.- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen. Das geringfügige Obsiegen rechtfertigt keine andere Kostenverlegung. Parteientschädigungen sind entsprechend nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**12.**

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 (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) innerhalb von zehn 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.

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Dispositiv-Ziffer 2 der angefochtenen Schlussverfügung wird dahingehend abgeändert, als dass aus der dort erwähnten Beilage 2 die Seiten 7 und 10 zu entfernen sind. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

### **2.**

Die ESTV wird angewiesen, die Dispositiv-Ziffer 3 der angefochtenen Schlussverfügung dahingehend zu ergänzen, als der FTS zusätzlich darauf hinzuweisen ist, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen gemäss Art. 25a Abs. 2 DBA CH-RU nur in Verfahren betreffend die JSC B. \_\_\_\_\_ verwendet werden dürfen.

### **3.**

Die Verfahrenskosten von CHF 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

### **4.**

Es werden keine Parteienschädigungen zugesprochen.

### **5.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

**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: