



Abteilung I  
A-3773/2018

## Urteil vom 8. Februar 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Jürg Steiger, Richter Michael Beusch,  
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ AG,**  
vertreten durch B. \_\_\_\_\_ 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 von Russland (nachfolgend: FTS) richtete mit Schreiben vom 11. August 2017 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 Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV).

Das Ersuchen betrifft die Erhebung von Quellensteuern bei der russischen Gesellschaft C.\_\_\_\_\_ [...] (nachfolgend auch: C.\_\_\_\_\_) in den Jahren 2013 bis 2015. Als „Swiss taxpayer“ ist im Ersuchen die A.\_\_\_\_\_ AG (nachfolgend auch: A.\_\_\_\_\_) mit den „directors“ D.\_\_\_\_\_ und E.\_\_\_\_\_ genannt.

Der FTS verlangt die Beantwortung einer Reihe von Fragen und die Übermittlung von Dokumenten, und zwar namentlich eine Antwort auf die folgende Frage 2 des Amtshilfeersuchens:

„Who were the beneficial owners, founders, members (shareholders), directors and representatives (under powers of attorney) of A.\_\_\_\_\_ in 2013-2015? If members (shareholders), directors and representatives were legal persons, please indicate their founders, members (shareholders) including shares. For individuals indicate their phone numbers and email addresses.

*If Beneficial Owner is the individual of Swiss tax residence please provide major details and/or confirm that D.\_\_\_\_\_ is such.”*

**A.b** Zur Begründung seines Ersuchens erklärt der FTS insbesondere, die C.\_\_\_\_\_ habe als Darlehensnehmerin mit der auf den Britischen Jungferninseln ansässigen Gesellschaft F.\_\_\_\_\_ Limited (nachfolgend: F.\_\_\_\_\_) drei Darlehensverträge abgeschlossen. Mit einem Vertrag zwischen der F.\_\_\_\_\_ und der A.\_\_\_\_\_ vom 25. August 2013 sei vereinbart worden, dass die A.\_\_\_\_\_ bei diesen drei Darlehensverträgen neu Darlehensgeberin sei. Ferner hätten die C.\_\_\_\_\_ und die G.\_\_\_\_\_ einen Novationsvertrag abgeschlossen, wonach die G.\_\_\_\_\_ neue Darlehensnehmerin der erwähnten Darlehensverträge wird. Im April 2014 habe die letztere Gesellschaft die Darlehensbeträge von zwei der drei Darlehensverträge an die A.\_\_\_\_\_ bezahlt. Ferner habe die C.\_\_\_\_\_ am 3. Juli 2014 im Zusammenhang mit diesen beiden Darlehensverträgen Zinsen in der Höhe von USD 351'248 bzw. USD 320'561 an die A.\_\_\_\_\_

bezahlt. Gleichentags habe sie überdies Zinsen von USD 258'510 für das dritte Darlehen an die A.\_\_\_\_\_ überwiesen.

Der FTS führt weiter aus, nach den ihm verfügbaren Informationen werde die A.\_\_\_\_\_ zu 100 % durch die schweizerische H.\_\_\_\_\_ AG gehalten. Die Verwaltungsräte der letztgenannten Gesellschaft seien ebenfalls D.\_\_\_\_\_ sowie E.\_\_\_\_\_. D.\_\_\_\_\_ sei zudem Alleineigentümer der H.\_\_\_\_\_ AG und weiterer acht Gesellschaften.

Vor dem im Amtshilfeersuchen skizzierten Hintergrund äussert der FTS die Vermutung, dass die A.\_\_\_\_\_ nicht die wirtschaftlich Berechtigte an den von der C.\_\_\_\_\_ geleisteten Zinsen sei. Nach Darstellung der FTS würde dies gegebenenfalls bedeuten, dass der „Nullsatz“ („zero tax rate“) gemäss dem DBA CH-RU für die Zinszahlungen nicht zur Anwendung komme. Sollte sich die erwähnte Vermutung bestätigen, werde – so der FTS – auf den von der C.\_\_\_\_\_ geleisteten Zinsen in Russland die Quellensteuer zum innerstaatlich geltenden Steuersatz erhoben.

## **B.**

In der Folge erlangte die ESTV im Rahmen des ordentlichen Verfahrens der Informationsbeschaffung von der A.\_\_\_\_\_ und der Steuerverwaltung des Kantons R.\_\_\_\_\_ verschiedene Informationen und Unterlagen. Nach weiterer Korrespondenz mit der A.\_\_\_\_\_ erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) am 29. Mai 2018 gegenüber dieser Gesellschaft eine Schlussverfügung. Danach leiste die ESTV dem FTS betreffend die C.\_\_\_\_\_ Amtshilfe, indem sie dieser Behörde die in Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung genannten, von der A.\_\_\_\_\_ und der Steuerverwaltung des Kantons R.\_\_\_\_\_ edierten Informationen übermittelt. Die zur Weiterleitung an den FTS vorgesehene Antwort auf Frage 2 des Amtshilfeersuchens lautet dabei wie folgt:

„[...]“

According to A.\_\_\_\_\_ AG the members of the board of directors of A.\_\_\_\_\_ AG within the requested period were E.\_\_\_\_\_ (email: [...]); phone: [...]) and D.\_\_\_\_\_ (email: [...]; phone: [...]).

According to the Tax Administration of the Canton of R.\_\_\_\_\_ only the persons registered in the excerpt of the commercial register concerning A.\_\_\_\_\_ AG, D.\_\_\_\_\_ as Member of the Board of Directors and E.\_\_\_\_\_ as Chairman of the Board of Directors, are known. Further information especially about beneficial owners or shareholders of the company A.\_\_\_\_\_ AG are unknown.”

**C.**

Die A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) liess am 28. Juni 2018 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die erwähnte Schlussverfügung erheben. Sie beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz sei die Schlussverfügung dahingehend abzuändern, dass dem FTS folgende Antwort auf Frage 2 des Ersuchens übermittelt wird (Beschwerde, S. 2):

„According to A.\_\_\_\_\_ AG the members of the board of directors of A.\_\_\_\_\_ AG within the requested period were E.\_\_\_\_\_ (email: [...]; phone: [...]) and D.\_\_\_\_\_ (email: [...]; phone: [...]).

We can confirm that A.\_\_\_\_\_ AG is not wholly owned by H.\_\_\_\_\_ AG and that D.\_\_\_\_\_ is not the beneficial owner of A.\_\_\_\_\_ AG. We are not able to see how the information about the beneficial owner in this question is foreseeably relevant for the taxation of C.\_\_\_\_\_ [...]. Therefore, without further explanations from your side, we are not able to transmit the information about beneficial ownership.”

**D.**

Die ESTV schliesst mit Vernehmlassung vom 9. August 2018 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**E.**

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Akten wird, sofern sie entscheidungswesentlich sind, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

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

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein gestützt auf das DBA CH-RU gestelltes Amtshilfeersuchen des russischen FTS zugrunde. Die Durchführung des DBA CH-RU richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAHiG, SR 651.1). Zu beachten sind dabei insbesondere die auf den 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Änderungen des StAHiG vom 18. Dezember 2015 (AS 2016 5059, 5063 ff.). Diese Änderungen erfolgten mit dem Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des revidierten Übereinkommens des Europarats und der OECD vom

25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen, SR 0.652.1; vgl. zum Bundesbeschluss AS 2016 5059 ff.).

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, 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.

**1.3** 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 in Verbindung mit Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht.

Nach dem Gesagten ist auf das Rechtsmittel einzutreten.

**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).

## **2.**

**2.1** Das DBA CH-RU gilt in sachlicher Hinsicht namentlich für Steuern vom Einkommen, welche für Rechnung eines Vertragsstaates oder seiner politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden (vgl. Art. 2 Abs. 1 DBA CH-RU). Als Steuern vom Einkommen gelten dabei alle Steuern, welche vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens erhoben werden (vgl. Art 2 Abs. 2 DBA CH-RU). Zu den Steuern, für welche das DBA CH-RU gilt, gehört namentlich die in Russland erhobene Steuer vom Ertrag von Körperschaften (vgl. Art. 2 Abs. 3 zweiter Gedankenstrich DBA CH-RU). Da die Art der Erhebung dieser Steuern für die Geltung des DBA CH-RU in sachlicher Hinsicht gemäss Art. 2 Abs. 1 DBA CH-RU unbeachtlich ist, kommen auch an der Quelle erhobene Steuern in

Betracht (vgl. zur entsprechenden Bestimmung des OECD-Musterabkommens MARTIN BUSINGER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, Art. 2 N. 8).

**2.2** 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 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).

**2.3** 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“ (vgl. Art. 25a Abs. 3 und 5 DBA CH-RU zu hier nicht interessierenden Einschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung). Dabei ist der Informationsaustausch gemäss Art. 25a Abs. 1 Satz 2 DBA CH-RU nicht durch Art. 1 DBA CH-RU (persönlicher Geltungsbereich) beschränkt.

**2.4** 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 Steuersachen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich sind“ („fishing expeditions“ werden von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD] umschrieben als „speculative requests for information that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation“ [vgl. Urteile des BVGer

A-1499/2017 vom 3. August 2017 E. 2.3, A-4415/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.2]).

Art. 7 Bst. a StAhiG sieht – in Umsetzung des Verbots der „fishing expeditions“ – vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden.

**2.5** Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, mit Hinweisen).

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 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 (ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4. Aufl. 2014, Rz. 293). Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1).

Der ersuchte Staat hat nur solche Informationen von der Amtshilfe auszuschliessen, bei denen unwahrscheinlich ist, dass sie für den ersuchenden Staat erheblich sein können (vgl. den Wortlaut von Ziff. 7 Bst. c des Protokolls zum DBA CH-RU sowie BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. Urteile des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.4, A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.3). Weil in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist, beschränkt sich die Rolle des ersuchten Staates grundsätzlich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu

geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat hat also in diesem Sinne nur eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2). Gemäss dem Bundesgericht bildet der Begriff der „voraussichtlichen Erheblichkeit“ denn auch „eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen“ (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1).

Keine Rolle für die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit spielt, ob sich die Informationen nach deren Erhebung als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1).

**2.6** Nach dem sog. 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 (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f., 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler Urteil des BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteil des BVer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2).

**2.7** Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt (soweit hier interessierend) als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (nicht relevant ist vorliegend der in dieser Bestimmung in ihrer seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung verankerte Begriff der betroffenen Person beim spontanen Informationsaustausch [vgl. zum spontanen Informationsaustausch auch sogleich E. 2.8]).

Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG in der seit 1. Januar 2017 in Kraft stehenden Fassung ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, „wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnigte Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen“. In der 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 Steueramtshilfegesetzes) wird zu dieser Revision von Art. 4 Abs. 3 StAhiG ausgeführt, dass es um die Verschriftlichung der bestehenden Praxis der ESTV gehen soll und damit vor allem Personen geschützt werden sollen, die zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (BBI 2015 5585 ff., 5623; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.1).

**2.8** Während Art. 4 Abs. 1 StAhiG in der bis Ende 2016 geltenden Fassung (AS 2013 231) in Verbindung mit Ziff. 7 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-RU Amtshilfe nur auf Ersuchen gestattete, enthält das StAhiG in der seit dem 1. Januar 2017 geltenden Fassung eine Regelung zur spontanen Amtshilfe bzw. zum spontanen Informationsaustausch. Diese Gesetzesänderung steht im Zusammenhang mit dem Beitritt der Schweiz zum Amtshilfeübereinkommen (vgl. E. 1.1). Letzteres enthält zwar eine materiellrechtliche Grundlage für spontane Amtshilfeleistungen, gilt aber für die Schweiz – abgesehen von hier nicht interessierenden Ausnahmen – frühestens für Besteuerungszeiträume ab 2018 (Art. 28 Abs. 6 Amtshilfeübereinkommen und Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Amtshilfeübereinkommens und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBI 2015 5585 ff.) und ist daher beim vorliegenden Fall, bei welchem es um russische Steuern der Jahre 2013 bis 2015 geht, nicht anwendbar (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.3.4).

Ob das StAhiG in der seit 1. Januar 2017 geltenden Fassung (welches lediglich den Vollzug der Amtshilfe regelt), allenfalls in Verbindung mit dem DBA CH-RU, eine hinreichende Rechtsgrundlage für eine autonome spontane Amtshilfeleistung an Russland bilden könnte, ist fraglich, kann hier jedoch offen bleiben. Denn gemäss der per 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiV, SR 651.11) ist die Möglichkeit der spontanen Amtshilfe ohnehin auf die Übermittlung von Informationen, die sich aus Steuervorbescheiden ergeben, beschränkt (Art. 8 ff. StAhiV; vgl. auch Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.3.4). Die vorliegend nach dem Willen der ESTV der ersuchenden Behörde zu übermittelnden Informationen und Unterlagen haben mit einem solchen Steuervorbescheid nichts zu tun, weshalb selbst bei Anwendbarkeit der neuen innerstaatlichen steueramtshilferechtlichen Bestimmungen diesbezüglich keine spontane Amtshilfe zu leisten wäre.

**2.9** Die weiteren Voraussetzungen der Leistung von Amtshilfe gestützt auf Art. 25a DBA CH-RU sind vorliegend nicht von Interesse.

### **3.**

**3.1** Gemäss Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU können Zinsen, welche aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigte eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person ist, nur im anderen Staat besteuert werden. Nach dieser Vorschrift steht das Besteuerungsrecht betreffend die Zinsen mit anderen Worten ausschliesslich dem Ansässigkeitsstaat des Zinsgläubigers zu bzw. hat ein Quellensteuersatz von 0 % zu gelten, sofern der Empfänger der Zinsen nutzungsberechtigt ist.

**3.2** Eine von Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU abweichende Sonderregelung gilt zum einen im Falle, dass „die in einem Vertragsstaat ansässige, zur Nutzung der Zinsen berechtigte Person im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und [...] die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört“ (vgl. Art. 11 Abs. 3 DBA CH-RU; sog. Betriebsstättevorbehalt). Zum anderen greift Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU gemäss Art. 11 Abs. 4 DBA CH-RU teilweise dann nicht, wenn zwischen dem Schuldner sowie der nutzungsberechtigten Person oder zwischen diesen beiden und einer Drittperson besondere Beziehungen bestehen und aus diesem Grund die Zinsen, gemessen an der zugrunde liegenden Forderung, denjenigen Betrag übersteigen, welcher ohne das Vorhandensein der besonderen Beziehung gezahlt worden wäre. Bei dieser Vorschrift geht es um den Grundsatz des Handelns „at arm's length“ (vgl. MARKUS WEIDMANN, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Art. 11 N. 55).

### **4.**

**4.1** Im vorliegenden Fall ist zu Recht unbestritten, dass das Amtshilfeersuchen des FTS grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Amtshilfeleistung erfüllt. Einzig in Bezug auf die Frage, welche Informationen dem FTS als Antwort zur Frage 2 des Ersuchens zu übermitteln sind, besteht Uneinigkeit unter den Verfahrensbeteiligten.

#### **4.2**

**4.2.1** Soweit hier interessierend erkundigt sich der FTS mit Frage 2 seines Ersuchens nach den wirtschaftlich berechtigten Personen, den Aktionären

und den „directors“ der Beschwerdeführerin in der massgebenden Zeitspanne. Zudem verlangt der FTS namentlich für den Fall, dass die Aktionäre der Beschwerdeführerin juristische Personen sind, Informationen über die Gründer und Aktionäre dieser juristischen Personen. Für sämtliche von der Frage 2 des Ersuchens betroffenen natürlichen Personen fordert der FTS schliesslich die Kontaktdaten.

**4.2.2** Die ESTV will als Antwort auf die genannte Frage des Amtshilfeersuchens insbesondere die Information übermitteln, dass die Beschwerdeführerin nach deren eigenen Angaben (im fraglichen Zeitraum) [...].

Nach Treu und Glauben ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass sich die Frage des FTS nach den wirtschaftlich Berechtigten der Beschwerdeführerin („Who were the beneficial owners [...] of A. \_\_\_\_\_ [...]?“) auf alle natürlichen und juristischen Personen erstreckt, welche die Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeit direkt oder (via Zwischenschaltung einer oder mehrerer anderer Gesellschaften) indirekt hielten.

**4.2.3** Soweit allerdings nach der angefochtenen Schlussverfügung auch die [...] an den FTS übermittelt werden sollen, liegt ein Verstoss gegen das Verbot der spontanen Amtshilfe vor. [...]

## 5.

Im Folgenden bleibt zu prüfen, ob die [...] direkten und indirekten Beteiligungen an der Beschwerdeführerin dem FTS offenzulegen sind.

**5.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die mit der Übermittlung der vorgesehenen Antwort auf die Frage 2 des Amtshilfeersuchens erfolgende Offenlegung „der Struktur und der wirtschaftlich Berechtigten der Beschwerdeführerin“ sei nicht relevant für die vom FTS angestrebte Beurteilung, ob die C. \_\_\_\_\_ in Russland auf den Zinszahlungen die Quellensteuer zu entrichten habe (Beschwerde, S. 7 f.). Die von der ESTV als Antwort zu dieser Frage des Amtshilfesuches zur Weiterleitung bestimmten Informationen seien daher nicht im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich. Eine Übermittlung dieser Informationen laufe darauf hinaus, eine unzulässige „fishing expedition“ durch den FTS zu dulden.

**5.2** In tatsächlicher Hinsicht bildet die Grundlage des vorliegenden Ersuchens die vom FTS geäusserte Vermutung, dass die Beschwerdeführerin nicht „beneficial owner“ bzw. nicht effektiv Nutzungsberechtigte an den von der C. \_\_\_\_\_ erhaltenen Zinsen sein könnte. Der FTS benötigt nach eigener Darstellung die verlangten Informationen, um diese Vermutung zu

überprüfen. Für den Fall, dass sich diese Vermutung bewahrheiten sollte, kündigt der FTS an, die Quellensteuer auf den Zinszahlungen zu erheben, weil gegebenenfalls die vollständige Quellensteuerbefreiung gemäss dem DBA CH-RU mangels Nutzungsberechtigung der Empfängerin der Zinsen nicht greife.

Vor diesem Hintergrund ist vorliegend vorab zu klären, ob die Informationen, welche der FTS mit Frage 2 des Amtshilfeersuchens verlangt und die nach Auffassung der ESTV hierauf zu übermitteln sind, im Sinne von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA CH-RU zur Durchführung des Abkommens bzw. zur Prüfung des Vorliegens des Tatbestandsmerkmals der Nutzungsberechtigung im Sinne von Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU voraussichtlich erheblich sind. Da der FTS sein allfälliges abkommensrechtliche Recht, die Quellensteuer zu erheben, weder unter Berufung auf die Nichterfüllung von konkreten Tatbestandsvoraussetzungen des Betriebsstättevorbehaltes von Art. 11 Ziff. 3 DBA CH-RU noch unter Verweisung auf die Sonderregelung zum Grundsatz des Handels „at arm's length“ von Art. 11 Ziff. 4 DBA CH-RU begründet, ist hingegen keine voraussichtliche Erheblichkeit der genannten Informationen für die korrekte Anwendung dieser Vorschriften im Ersuchen dargetan. Folglich braucht (entgegen der Auffassung der Verfahrensbeteiligten [vgl. Beschwerde, S. 8; Vernehmlassung, S. 3]) nicht untersucht zu werden, ob diese Informationen für die Prüfung der Tatbestandsmerkmale dieser Bestimmungen geeignet sind.

**5.3** Mitunter wird (wohl zutreffenderweise) darauf hingewiesen, dass sich die Frage der Nutzungsberechtigung bei einer Zuteilungsnorm eines Doppelbesteuerungsabkommens, wie sie vorliegend mit Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU gegeben ist, auf die Erträge (bzw. Zinsen) bezieht und nicht auf die diese Erträge generierenden Vermögenswerte (vgl. dazu MAJA BAUER-BALMELLI/MATTHIAS ERIK VOCK, in: Zweifel et al. [Hrsg.], a.a.O., Vor Art. 10–12, N. 19, 6. Gedankenstrich, sowie N. 44). Auch erscheint es als denkbar, dass es beim Begriff des Nutzungsberechtigten im Sinne von Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU – anders als beispielsweise beim entsprechenden Begriff im Zusammenhang mit Vorschriften zur Geldwäscherei – nicht darum geht, „die Person zu bestimmen, welche letztlich über bestimmte Aktiven oder Gesellschaften verfügt“ (vgl. BAUER-BALMELLI/VOCK, a.a.O., Vor Art. 10–12, N. 33, 7. Gedankenstrich, mit Hinweis).

Vor diesem Hintergrund mag es prima vista erstaunen, dass die ESTV im Wesentlichen Angaben über die (allein qua Beteiligungen) hinter der Beschwerdeführerin stehenden (juristischen und natürlichen) Personen an

den FTS zu übermitteln beabsichtigt. Denn bei isolierter Betrachtung weisen diese Angaben keinen konkreten Bezug zu den im Amtshilfeersuchen erwähnten Zinszahlungen auf.

Indessen ist zu beachten, dass der FTS in seinem Amtshilfegesuch nach Treu und Glauben in erster Linie auch die Vermutung äussert, dass die Zinszahlungen aufgrund von Weiterleitungspflichten an die (als direkt oder indirekte Beteiligte) hinter der Beschwerdeführerin stehenden Personen geflossen sind, die Beschwerdeführerin aufgrund dieser Weiterleitungspflichten nicht als Nutzungsberechtigte im Sinne von Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU gilt und damit der C.\_\_\_\_\_ die Inanspruchnahme der in dieser Vorschrift vorgesehenen Quellensteuerbefreiung in Russland verwehrt ist. Damit hat der FTS hinreichend dargetan, dass die Namen der Personen, welche in der massgebenden Zeitspanne aufgrund von eigenen direkten oder indirekten Beteiligungen in Verbindung zur Beschwerdeführerin standen, für die Beurteilung der Nutzungsberechtigung an den fraglichen Zinsen voraussichtlich erheblich sind. Dementsprechend kann von einer unzulässigen „fishing expedition“ nicht die Rede sein und ist auch die voraussichtliche Erheblichkeit der nach Ansicht der ESTV zu übermittelnden Informationen über die direkten bzw. indirekten Beteiligungen gegeben.

**5.4** Am hier gezogenen Schluss nichts ändern kann der Umstand, dass der FTS für den streitbetroffenen Zeitraum statt der [...] andere Personen als direkt oder indirekt an der Beschwerdeführerin Beteiligte vermutet. Denn es wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe, bislang der ersuchenden Behörde unbekannt gebliebene Punkte zu klären (vgl. E. 2.5), nicht vereinbar, wenn diesbezüglich richtige Ausführungen vom FTS verlangt würden. Es genügt, wenn dieser den amtshilfefähigen Sachverhalt schildert.

Nicht massgebend für die Beurteilung der Amtshilfevoraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist sodann, ob die vom FTS geäusserte Vermutung, dass die Beschwerdeführerin nicht die Nutzungsberechtigte der Zinszahlungen der C.\_\_\_\_\_ ist, tatsächlich – und insbesondere bei Berücksichtigung der hier (noch) in Frage stehenden Informationen – begründet ist oder nicht. Dies zu entscheiden ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin Sache der Behörden des ersuchenden Staates.

**5.5** Es bleibt zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, dass es für die vom FTS angestrebte korrekte Anwendung des DBA CH-RU genüge, folgende Angaben und Beweismittel zu übermitteln (vgl. dazu Beschwerde, S. 8 f.):

- a) die Information über die Registrierung der Beschwerdeführerin im Kanton R.\_\_\_\_\_ und deren Steuerpflicht in der Schweiz,
- b) die vertraglichen Grundlagen der Darlehen mitsamt einer aktenkundigen Abtretungsvereinbarung vom 16. Mai 2013 zwischen der F.\_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin,
- c) die Kontoauszüge der Beschwerdeführerin für die Jahre 2013 sowie 2014, und
- d) die Jahresrechnung 2013 der Beschwerdeführerin.

Zwar meint die Beschwerdeführerin, allein gestützt auf diese Angaben liessen sich die abkommensrechtlichen Vorschriften für die (allfällige) russische Quellenbesteuerung der C.\_\_\_\_\_ korrekt anwenden. Damit verkennt sie aber, dass ohne die Namen der an ihr direkt oder indirekt Beteiligten für den FTS keine Möglichkeit besteht, zu überprüfen, ob aufgrund einer Pflicht zur Weiterleitung der von der C.\_\_\_\_\_ bezahlten Zinsen an diese Beteiligten die abkommensrechtlich massgebende Nutzungsberechtigung der in der Schweiz ansässigen Beschwerdeführerin zu verneinen ist oder nicht. Ohne die erwähnten Namen lässt sich insbesondere nicht gestützt auf die Kontoauszüge 2013 sowie 2014 und die Jahresrechnung 2013 der Beschwerdeführerin klären, ob solche Beteiligungsinhaber letztlich als Empfänger der aus Russland stammenden Zinsen zu betrachten waren. Die Beschwerdeführerin greift zudem insoweit zu kurz, als sie annimmt, dass sie allein deshalb, weil ihr die F.\_\_\_\_\_ als angeblich wirtschaftlich Berechtigte die Rechte aus den Darlehensverträgen abgetreten hat, als Nutzungsberechtigte der Zinsen zu qualifizieren ist (vgl. dazu Beschwerde, S. 8).

## 6.

Abgesehen von der genannten Ausnahme aufgrund des Verbotes der spontanen Amtshilfe (vgl. E. 4.2) sind keine Gründe, welche der von der ESTV beabsichtigten Amtshilfeleistung betreffend Frage 2 des Amtshilfeersuchens entgegenstehen würden, substantiiert geltend gemacht oder aus den Akten ersichtlich. Dies gilt namentlich auch auf für den Teil der von der Vorinstanz vorgesehenen Antwort auf diese Frage des Ersuchens, welcher sich auf die von der Steuerverwaltung des Kantons R.\_\_\_\_\_ beschafften Informationen bezieht (anzumerken ist, dass vorliegend der zweitletzte Absatz von Dispositiv-Ziff. 2 Unterziff. 2 der Schlussverfügung, also die Anordnung der Übermittlung der Information „According to A.\_\_\_\_\_ AG the members of the board of directors of A.\_\_\_\_\_ AG within the requested period were E.\_\_\_\_\_ (email: [...]; phone: [...]) and D.\_\_\_\_\_ (email:

[...]; phone: [...]).“, im Ergebnis gar nicht angefochten wurde [vgl. dazu das Beschwerdebegehren, wonach diese Information an den FTS weiterzuleiten ist]).

## **7.**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung ist dahingehend abzuändern, dass die [...] nicht (als Teil der Antwort auf Frage 2 des Amtshilfeersuchens) an den FTS zu übermitteln sind.

Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## **8.**

**8.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG).

Die Beschwerdeführerin erscheint vorliegend nur in einem kleinen Umfang als obsiegend, nämlich lediglich in Bezug auf die sinngemäss mitbeantragte Nichtübermittlung der [...]. Überwiegend erscheint sie als unterliegend, weshalb es sich rechtfertigt, ihr die auf insgesamt Fr. 5'000.- festzusetzenden Kosten des Verfahrens vor dem Bundesverwaltungsgericht (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) im Umfang von Fr. 4'500.- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 500.- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**8.2** Der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin ist für die erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten ihrer Vertretung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 750.- als angemessen.

## **9.**

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

über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 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 Sinne 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. Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung wird dahingehend abgeändert, dass die [...] nicht (als Teil der Antwort auf Frage 2 des Amtshilfeersuchens) an den FTS zu übermitteln sind.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 5'000.- festgesetzt und der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'500.- auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 500.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 750.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Beat König

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert zehn 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). 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: