



Abteilung I  
A-4245/2018

## Urteil vom 5. März 2019

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richter Raphaël Gani,  
Richterin Sonja Bossart Meier,  
Gerichtsschreiber Beat König.

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ GmbH,**  
vertreten durch  
Dr. iur. Luzius Cavelti, Rechtsanwalt LL.M., und  
Alisa Burkhard, Rechtsanwältin,  
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 auch: FTS) richtete mit Schreiben vom 2. März 2015 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 russische Gesellschaft B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend auch: B. \_\_\_\_\_) und – in seiner ursprünglichen Fassung – die Steuerperiode 2013. Als „Swiss taxpayer“ ist im Ersuchen die A. \_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend auch: A. \_\_\_\_\_) genannt.

Der FTS verlangt die Beantwortung einer Reihe von Fragen und die Übermittlung von Dokumenten betreffend die A. \_\_\_\_\_, und zwar nach der Darstellung im Ersuchen zwecks Überprüfung des Gewinnes und der Ausgaben der B. \_\_\_\_\_ bei der Erhebung der „income tax“.

**A.b** Zur Begründung seines Ersuchens erklärt der FTS im Wesentlichen, im Rahmen einer laufenden Steuerkontrolle bei der B. \_\_\_\_\_ habe sich herausgestellt, dass diese Gesellschaft mehrere im Jahr 2013 gültig gewesene Verträge mit der A. \_\_\_\_\_ abgeschlossen habe. Gemäss diesen Verträgen habe sich die A. \_\_\_\_\_ verpflichtet, bei Dritten bestimmte [...] zu erwerben und diese der B. \_\_\_\_\_ unter Einräumung einer Exklusivlizenz gegen eine Gebühr („fee“) zur kostenlosen [...] zur Verfügung zu stellen. Verschiedene der aufgrund dieser Verträge von der A. \_\_\_\_\_ erworbenen [...] hätten [...]. Dabei handle es sich gemäss Angaben auf der Website [...] um [...], die von der russischen Gesellschaft C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: C. \_\_\_\_\_) produziert worden seien.

Der FTS erklärt weiter, im Jahr 2013 habe die B. \_\_\_\_\_ in mehreren Tranchen einen Gesamtbetrag von [...] als (angebliche) Gebühren im Sinne der erwähnten Lizenzverträge an die A. \_\_\_\_\_ überwiesen. Die A. \_\_\_\_\_ habe von der B. \_\_\_\_\_ erhaltene Mittel an die C. \_\_\_\_\_ weitergeleitet, doch seien erheblich weniger Mittel an letztere Gesellschaft transferiert worden, als die A. \_\_\_\_\_ von der B. \_\_\_\_\_ erhalten habe. Weil folglich die B. \_\_\_\_\_ die [...] -Rechte von der A. \_\_\_\_\_ zu deutlich höheren Preisen erworben habe als die A. \_\_\_\_\_ von der C. \_\_\_\_\_, bestehe die

Vermutung, dass die A. \_\_\_\_\_ als rein „technische Gesellschaft“ („technical company“) dazu verwendet worden sei, Gewinn zur Reduktion der Steuerbelastung der B. \_\_\_\_\_ in Russland ins Ausland zu verschieben.

**B.**

**B.a** In der Folge erlangte die ESTV im Rahmen des ordentlichen Verfahrens der Informationsbeschaffung von der A. \_\_\_\_\_ und der Steuerverwaltung des Kantons D. \_\_\_\_\_ verschiedene Informationen und Unterlagen.

**B.b** Auf Wunsch der A. \_\_\_\_\_ erkundigte sich die ESTV danach nach dem Stand des russischen Steuerverfahrens. Der FTS führte dazu mit E-Mail vom 19. Mai 2016 aus, dass die Steuerkontrolle betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 im Oktober 2015 abgeschlossen worden sei. Das Revisionsteam habe dabei die im Ersuchen geäusserte Vermutung in Ermangelung der von der ESTV verlangten Informationen nicht verifizieren können. Deshalb seien die entsprechenden „Episoden“ vom abschliessenden Entscheid im russischen Steuerverfahren ausgenommen worden („Thus this episodes were excluded from the final decision“). Indessen würde das Revisionsteam die Kontrolle der Steuerperioden 2014 und 2015 vorbereiten. In diesen Steuerperioden hätten unter den Beteiligten dieselben Vereinbarungen bestanden wie in der Steuerperiode 2013, weshalb die verlangten Informationen nach wie vor benötigt würden. Das russische Verfahren betreffend die Steuerperioden 2014 und 2015 befinde sich in einem als „pre-audit analysis“ bezeichneten Stadium. In diesem Verfahrensstadium sei es den russischen Steuerbehörden verwehrt, vom Steuerpflichtigen Informationen zu verlangen. Doch stünden andere Datenquellen unter Einschluss der Amtshilfe zur Verfügung. Abschliessend ersucht der FTS um Übermittlung der relevanten Informationen zu den Jahren 2013 bis 2015 („[...] we [...] ask you to provide the information for 2013-2015 period, where relevant“; siehe zum Ganzen Akten Vorinstanz, act. 28).

**B.c** Mit E-Mail vom 14. Juli 2016 teilte der FTS der ESTV mit, die mit dem Amtshilfeersuchen verlangten Informationen würden zur Prüfung benötigt, ob in den Steuerperioden 2014 und 2015 bei der russischen Quellensteuer auf den gestützt auf Dauerverträge geleisteten Zahlungen der Nullsatz zur Anwendung gelange (Akten Vorinstanz, act. 33).

**B.d** Nach Korrespondenz mit der A. \_\_\_\_\_ und nachdem die B. \_\_\_\_\_ über das Amtshilfeverfahren informiert worden war, verlangte

die Vorinstanz vom FTS ergänzende Ausführungen (E-Mail vom 19. Dezember 2016; Akten Vorinstanz, act. 38). Gemäss seiner Antwort vom 30. Dezember 2016 hält der FTS an seinem Ersuchen fest, und zwar mit der erwähnten Begründung, die verlangten Informationen seien für die Beurteilung, ob der Nullsatz bei der russischen Quellensteuer in den Steuerperioden 2014 und 2015 zur Anwendung komme, erforderlich. Der FTS verweist in diesem Kontext sinngemäss darauf, dass die im Amtshilfeersuchen genannten Verträge Dauerverträge seien, welche auch in diesen beiden Jahren bestanden hätten (siehe zum Ganzen Akten Vorinstanz, act. 39).

### C.

Nach weiterer Korrespondenz mit der A. \_\_\_\_\_ bzw. deren Rechtsvertretung erliess die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) am 19. Juni 2018 gegenüber dieser Gesellschaft eine Schlussverfügung. Danach leistet die ESTV dem FTS betreffend die B. \_\_\_\_\_ Amtshilfe, indem sie dieser Behörde die in Dispositiv-Ziff. 2 der Schlussverfügung genannten, von der A. \_\_\_\_\_ und der Steuerverwaltung des Kantons D. \_\_\_\_\_ edierten Informationen übermittelt.

### D.

Die A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) liess am 20. Juli 2018 beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die erwähnte Schlussverfügung erheben. Sie stellt folgendes Rechtsbegehren (Beschwerde, S. 2):

- „1. Die Schlussverfügung der ESTV vom 19. Juni 2018 sei aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen des Federal Tax Service vom 2. März 2015 sei nicht einzutreten.

Eventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV vom 19. Juni 2018 aufzuheben und es sei dem Federal Tax Service keine Amtshilfe zu gewähren.

Subeventualiter seien die Informationen betreffend [...] dem Federal Tax Service nicht zu übermitteln.

2. Im Falle der Leistung von Amtshilfe an den Federal Tax Service sei eine ausdrückliche diplomatische Zusicherung von der Russischen Föderation einzuholen, dass die durch die Amtshilfe erhaltenen Informationen geheim gehalten werden und nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der

Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der unter das [DBA CH-RU] [...] fallenden Steuern befasst sind.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV.“

**E.**

Mit Vernehmlassung vom 21. September 2018 verlangt die ESTV, die Beschwerde (einschliesslich des Antrages auf Einholung einer diplomatischen Zusicherung) sei abzuweisen.

**F.**

Die Beschwerdeführerin hält mit unaufgefordert eingereicherter Eingabe vom 4. Oktober 2018 an ihren Beschwerdebegehren fest.

**G.**

Mit ebenfalls unaufgefordert eingereicherter Stellungnahme vom 19. Oktober 2018 bekräftigt die Vorinstanz ihren Antrag auf vollumfängliche, kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**H.**

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).

**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).

Gemäss dem Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen ist das Bundesverwaltungsgericht verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (ANDRÉ MOSER et al., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, N. 1.54, unter Verweis auf BGE 119 V 347 E. 1a). Dabei ist das Bundesverwaltungsgericht nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG). Es kann eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen (sog. Motivsubstitution; BGE 127 II 264 E. 1b; statt vieler: BVGE 2009/61 E. 6.1; Urteil des BVGer A-5687/2017 vom 17. August 2018 E. 2.2).

## **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 (Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.1; 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. zu hier nicht interessierenden Einschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung Art. 25a Abs. 3 und 5 DBA CH-RU). 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 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1).

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden 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 eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen muss, und zum andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind. Der ersuchte Staat darf hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, deren Erheblichkeit unwahrscheinlich ist, denn in der Regel kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (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 Informatio-



nen 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).

**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 BVGer 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).

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 (BBl 2015 5585 ff., 5623; vgl. zum Ganzen Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 5.1).

## **2.8**

**2.8.1** Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss ein Amtshilfeersuchen schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und hat es die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben zu enthalten. Bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens haben die Steuerbehörden des ersuchenden Staates nach Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-RU zu liefern:

- „(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.“

**2.8.2** Reicht die ersuchende ausländische Behörde ein Amtshilfeersuchen ein, welches den formellen und inhaltlichen Anforderungen nach Art. 6 Abs. 1 StAhiG nicht genügt, so teilt die ESTV dies der ersuchenden Behörde schriftlich mit und gibt ihr Gelegenheit, ihr Ersuchen schriftlich zu ergänzen (Art. 6 Abs. 3 StAhiG).

**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. 12 Abs. 1 DBA CH-RU können Lizenzgebühren, welche aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, wenn diese Person der Nutzungsberechtigte ist, ausschliesslich im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Nach dieser Vorschrift steht das Besteuerungsrecht betreffend die Lizenzgebühren mit anderen Worten einzig dem Ansässigkeitsstaat des Lizenzgebührengläubigers zu bzw. hat ein Quellensteuersatz von 0 % zu gelten, sofern der Empfänger der Zinsen Nutzungsberechtigter ist.

**3.2** Eine von Art. 12 Abs. 1 DBA CH-RU abweichende Sonderregelung gilt zum einen, „wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören“ (vgl. Art. 12 Abs. 3 DBA CH-RU; sog. Betriebsstättevorbehalt). Zum anderen greift Art. 12 Abs. 1 DBA CH-RU gemäss Art. 12 Abs. 4 DBA CH-RU teilweise dann nicht, wenn zwischen dem Schuldner sowie der nutzungsberechtigten Person oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen bestehen und aus diesem Grund die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrunde liegenden Leistung, denjenigen Betrag übersteigen, welchen Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten.

#### **4.**

Im vorliegenden Fall gab der FTS ursprünglich als Zweck seines Ersuchens die (korrekte) Besteuerung des Einkommens (bzw. Gewinnes) und der Ausgaben („taxation of income and expenses“) bei der B.\_\_\_\_\_ in der Steuerperiode 2013 an. In der Folge hat der FTS aber im Rahmen der mit der ESTV geführten E-Mail-Korrespondenz klar gemacht, dass es ihm neu ausschliesslich darum geht, die korrekte Erhebung der – ebenfalls unter die Amtshilfeklausel des DBA CH-RU fallenden (vgl. E. 2.1 und 2.3) – (allfälligen) Quellensteuer auf den Lizenzgebühren in den Steuerperioden 2014 und 2015 zu gewährleisten (entgegen der anscheinend sowohl von der Beschwerdeführerin als auch von der Vorinstanz vertretenen Ansicht kann zwischenzeitlich nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der FTS nach wie vor – sei es ausschliesslich oder neben anderen Zielen – den Steuerzweck der korrekten Erhebung der nicht an der Quelle erhobenen „income tax“ der Steuerperiode 2013 verfolgt).

#### **5.**

**5.1** Bevor der FTS die Quellensteuer der Steuerperioden 2014 und 2015 ins Spiel brachte, hatte er nur nach Angaben zu den Verhältnissen im Jahr 2013 gefragt. Dies war seinerzeit auch folgerichtig, wurde das ursprüngliche Ersuchen doch zwecks korrekter Besteuerung in der Steuerperiode 2013 gestellt.

**5.2** Es fragt sich, ob der FTS eine den Anforderungen von Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-RU genügende Umschreibung der verlangten Informationen geliefert hat, seit er den mit seinem Ersuchen ursprünglich verfolgten Zweck der korrekten Erhebung der nicht an der Quelle erhobenen „income tax“ der Steuerperiode 2013 fallengelassen hat. Zur Klärung dieser Frage sind die E-Mails der ersuchenden Behörde näher zu analysieren.

Das E-Mail des FTS vom 19. Mai 2016 erweckte zwar mit der Wendung „we [...] ask you to provide the information for 2013-2015 period, where relevant“ den Eindruck, dass sich die ersuchende Behörde nach den tatsächlichen Verhältnissen in allen drei in Frage stehenden Jahren erkundigt (vgl. Akten Vorinstanz, act. 28). Allerdings erscheint es nicht als ausgeschlossen, dass der FTS damals Angaben zum Jahr 2013 noch allein zum Zweck wünschte, das in diesem E-Mail als grundsätzlich abgeschlossen bezeichnete Verfahren betreffend die nicht an der Quelle erhobene „income tax“ erforderlichenfalls wieder aufzurollen. Denn der FTS betonte in diesem E-Mail, dass im verfahrensabschliessenden Entscheid zur Steuerperiode 2013 mangels Amtshilfeleistung der ESTV gewisse Elemente nicht berücksichtigt worden seien.

Da der FTS aber im Nachgang zum E-Mail vom 19. Mai 2016 den Zweck einer allfälligen Wiederaufnahme des Verfahrens zur Steuerperiode 2013 eindeutig nicht weiterverfolgte, liegt die Annahme nahe, dass er inzwischen lediglich noch Angaben zu den tatsächlichen Umständen in den Jahren 2014 und 2015 verlangt, um eine korrekte Besteuerung in den entsprechenden beiden Steuerperioden sicherzustellen (dem E-Mail des FTS vom 14. Juli 2016 lässt sich hinsichtlich des Umfangs der verlangten Informationen nichts Wesentliches zu entnehmen [vgl. Akten Vorinstanz, act. 33]).

Im E-Mail vom 30. Dezember 2016 erklärte der FTS allerdings, dass das Amtshilfesuch noch gültig sei, weil die „verlangten Informationen“ („the requested information“) für die Steuerperioden 2014 und 2015 benötigt würden (Akten Vorinstanz, act. 39). Dabei war dieses E-Mail eine Antwort auf die Frage der ESTV, wie es zu erklären sei, dass die Kontrolle hinsichtlich der Steuerperioden 2012 und 2013 nach Darstellung des FTS abgeschlossen sei und er gleichwohl Informationen zum Jahr 2013 wünsche (vgl. Akten Vorinstanz, act. 38). Zumindes im Kontext der mit der ESTV geführten Korrespondenz spricht das E-Mail vom 30. Dezember 2016 damit – anders als dasjenige vom 19. Mai 2016 – für den Schluss, dass der FTS heute nur Angaben zu den tatsächlichen Verhältnissen im Jahr 2013 fordert.

Zwar mag es auch angesichts der Erklärung des FTS, die im Jahr 2013 gültig gewesenen Verträge hätten in den Folgejahren fortbestanden, nicht ausgeschlossen sein, dass er um Informationen über das Jahr 2013 – als mögliche Indizien für die Beurteilung der Quellensteuerpflicht der B. \_\_\_\_\_ in Russland in den Folgejahren 2014 sowie 2015 – ersucht. Zur Erreichung des Steuerzwecks der korrekten Erhebung der Quellensteuern der Steuerperioden 2014 und 2015 läge es freilich näher, ausschliesslich Angaben zu den Gegebenheiten in den Jahren 2014 und 2015 zu erfragen.

Mit Blick auf das Dargelegte ist erstellt, dass sich der FTS nicht eindeutig bzw. nachvollziehbar betreffend die von ihm verlangten Informationen geäussert hat und damit die voraussichtliche Erheblichkeit nicht im (aktuellen) Ersuchen dargetan ist (vgl. E. 2.5). Es bedarf folglich einer Klarstellung der ersuchenden Behörde hinsichtlich der Frage, ob sie bei der nunmehr gegebenen Sachlage über die tatsächlichen Umstände im Jahr 2013 informiert werden will.

**5.3** Nach dem Gesagten ist erstellt, dass beim hier zu beurteilenden Fall eine den Anforderungen von Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-RU genügende Umschreibung der verlangten Informationen im Amtshilfeersuchen fehlt. Die Vorinstanz hat es namentlich unterlassen, dem FTS in Anwendung von Art. 6 Abs. 3 StAHiG (vgl. E. 2.8.2) Gelegenheit zu geben, sein Ersuchen zu ergänzen bzw. zu präzisieren, zu welchem Zeitraum zwecks korrekter Erhebung der Quellensteuern der Steuerperioden 2014 und 2015 Angaben über die tatsächlichen Verhältnisse verlangt werden.

Die angefochtene Schlussverfügung ist daher aufzuheben.

Der Vorinstanz steht es frei, ob sie das Amtshilfeverfahren unter Berücksichtigung bzw. Befolgung des hiervor Gesagten und unter Wahrung der Parteirechte weiterführen und allenfalls eine neue Schlussverfügung erlassen will.

Bei diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerde im Ergebnis gutzuheissen und es können Ausführungen zu den weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin unterbleiben.

## **6.**

**6.1** Der obsiegenden Beschwerdeführerin sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG e contrario). Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

**6.2** Ganz oder teilweise obsiegenden Parteien ist von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihnen erwachsene notwendige oder verhältnismässig hohe Kosten zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie aufgrund der Akten (Art. 14 VGKE). Die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Die Entschädigung wird damit praxisgemäss und unter Berücksichtigung des Umfangs der Rechtsschriften sowie der Komplexität des vorliegenden Falles auf Fr. 7'500.- festgesetzt. Die Parteientschädigung ist der Vorinstanz zur Bezahlung nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils aufzuerlegen (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

## **7.**

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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen und die angefochtene Schlussverfügung vom 19. Juni 2018 aufgehoben.

**2.**

Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteient-schädigung in der Höhe von Fr. 7'500.- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

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: