

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 680/2018

Urteil vom 4. September 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Gerichtsschreiber Quinto.

Verfahrensbeteiligte
Gesellschaft A._____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Michael Mráz,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Amtshilfe (DBA CH-RU),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 19. Juli 2018 (A-5936/2017).

Erwägungen:

1.

1.1. Am 28. Februar 2017 stellte der Federal Tax Service von Russland (FTS) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) 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 (DBA CH-RU; SR 0.672.966.51). Das Ersuchen betrifft die Erhebung der Gewinnsteuern bei der russischen Gesellschaft A._____ in den Jahren 2013 und 2014.

1.2. Der FTS führt aus, die Gesellschaft A._____ habe mit den russischen Gesellschaften B._____ und C._____ Agent Agreements für den Verkauf von durch erstere hergestellte Waren (Edelmetalle und Schmuck) abgeschlossen. In der Folge hätten die beiden letztgenannten Gesellschaften am 10. September 2013 Verträge mit der in Grossbritannien domizilierten Gesellschaft D._____ über USD 8'354'456.– und USD 14'690'527.– abgeschlossen. Gemäss diesen Verträgen seien, lautend auf letztgenannte Gesellschaft, Bankkonten in Hongkong und Zypern eröffnet worden. Die Gesellschaft D._____ sei seit ihrer Gründung am 2. Juli 2013 inaktiv gewesen und am 9. Februar 2016 wieder aufgelöst worden. Als inaktive Gesellschaft habe sie keine Steuererklärung eingereicht und in Grossbritannien keine Steuern bezahlt. Eine Analyse des Bankkontos der Gesellschaft D._____ bei der zypriotischen Bank E._____ habe ergeben, dass die Gesellschaft

D. _____ insbesondere von den Gesellschaften F. _____ (Hongkong), G. _____ (Grossbritannien) und H. _____ (Sitz unbekannt) Geldüberweisungen erhalten habe. Das genannte Bankkonto habe sich als Durchlaufkonto erwiesen. Die genannten Gelder seien im Umfang von

- EUR 22'789.50 am 26. Mai 2014 gemäss Rechnung Nr. xxx vom 31. Januar 2014 für Uhrenkomponenten
- EUR 22'633.96 am 18. Juni 2014 gemäss Rechnung Nr. yyy vom 6. Februar 2014 für Uhrenkomponenten
- EUR 23'402.– am 30. Juli 2014 gemäss Rechnung Nr. zzz vom 3. April 2014 für Uhrenkomponenten

an die schweizerische Gesellschaft I. _____ AG transferiert worden. Als Belege sind dem Amtshilfesuch unter anderem zwei Übersichten über Kontobewegungen eines USD- und eines EUR-Kontokorrentkontos der Gesellschaft D. _____ beigelegt, welche Überweisungen von den Gesellschaften F. _____, G. _____ und H. _____ auf das USD-Kontokorrentkonto sowie die vorgenannten Überweisungen vom EUR-Kontokorrentkonto an die I. _____ AG enthalten, und zwar auf ein Konto der letzteren bei der Bank J. _____. Der FTS vermutet, dass die Gesellschaft D. _____ ein Zwischenhändler zwischen der Gesellschaft A. _____ und dem Endabnehmer der Ware ist. Deshalb sei es nötig, die Warenbewegungen ausgehend von der Gesellschaft A. _____ zu überprüfen und die Einzelhandelspanne festzustellen, welche möglicherweise auf ausländischen Bankkonten der Gesellschaft D. _____ akkumuliert und anschliessend auf ausländische Bankkonten von Geschäftsleitungsmitgliedern der Gesellschaft A. _____, insbesondere an K. _____, transferiert werde. Die Gesellschaft A. _____ habe vermutungsweise den Gewinn zu tief ausgewiesen und die Besteuerung in Russland umgangen.

Der FTS ersucht in oben genanntem Zusammenhang um Übermittlung verschiedener Dokumente und Informationen, nämlich

- der genannten Rechnungen der I. _____ AG für Uhrenkomponenten und der diesen Rechnungen zugrunde liegenden Verträge
- um Informationen, wie diese Verträge geschlossen wurden, mit Angabe einer Kontaktperson, welche für die Vertragsverhandlungen und -ausführungen verantwortlich war mit E-Mail-Adresse und Telefonnummer
- von Dokumenten, welche die Ausführung dieser Verträge belegen (Zolldeklarationen, Frachtbriefe, Luftfrachtpapiere, etc.)
- der Kontoauszüge des Kontos Nr. uuu der I. _____ AG bei der Bank J. _____ (auf welches die oben genannten EURO-Zahlungen eingegangen sein sollen) für die Zeitspanne 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2014.

1.3. Nachdem die I. _____ AG der Übermittlung der sie betreffenden Dokumente an den FTS zugestimmt hatte, erliess die ESTV am 18. September 2017 die Schlussverfügung, wonach Amtshilfe zu leisten sei, wobei bezüglich des genannten Bank J. _____-Kontos nur die Übermittlung der drei Gutschriftsanzeigen bezüglich der erwähnten EURO-Zahlungen der Gesellschaft D. _____ verfügt wurde, da die übrigen Kontoauszüge keinen genügenden Zusammenhang zum Sachverhalt aufwiesen. Allerdings wurden dem FTS vorgängig sämtliche Bank J. _____-Kontoauszüge zur Durchsicht überlassen und der FTS kam, abgesehen von einer weiteren Zahlung der Gesellschaft D. _____ an die I. _____ AG vom 13. Mai 2014, selbst zum Schluss, dass die Kontoauszüge keine weiteren allenfalls relevanten Informationen enthalten. Im Übrigen wurde die Übermittlung der ersuchten Dokumente und Informationen soweit überhaupt vorhanden bewilligt. Die dagegen erhobene Beschwerde der Gesellschaft A. _____ wies das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil vom 19. Juli 2018 ab.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 20. August 2018 beantragt die Gesellschaft A. _____ (Beschwerdeführerin) die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und die Verweigerung der Amtshilfe an den FTS, eventualiter die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz im Sinne der Erwägungen.

2.

2.1. Nach Art. 109 Abs. 1 BGG entscheidet die Abteilung in Dreierbesetzung über Nichteintreten auf Beschwerden, welche die Anforderungen von Art. 84a BGG nicht erfüllen. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonderen bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG). Gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung

in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu.

Wie Art. 84 BGG bezweckt auch Art. 84a BGG die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt. Dies kann zutreffen, wenn die Rechtsprechung in der massgebenden Lehre auf erhebliche Kritik gestossen ist. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen). Die zu beurteilenden Rechtsfragen müssen schliesslich entscheidrelevant sein. Das Bundesgericht prüft nicht Fragen rein theoretischer Natur, die keine konkrete Auswirkung für die Parteien haben (BGE 142 II 161 E. 3 S. 173; Urteile 2C 275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.7; 2C 20/2017 vom 25. Januar 2017 E. 2.1).

2.2. Die sich gemäss Beschwerdeführerin stellende Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung bezieht sich auf die Thematik der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen. Gemäss Art. 25a Abs. 1 DBA CH-RU tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern und Mehrwertsteuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Die Beschwerdeführerin wirft folgende Frage auf: Reicht es für die Annahme der voraussichtlichen Erheblichkeit einer Information aus, wenn die für die Annahme der Erheblichkeit relevanten Sachverhaltselemente von der ersuchenden Behörde nicht einmal ausdrücklich dargestellt werden, sondern in den Augen der ersuchten Behörde lediglich "denkbar" sind?

2.3. Die Beschwerdeführerin beanstandet im Wesentlichen, dass die Vorinstanz es für denkbar hält, dass den Rechnungen der I. _____ AG keine Warenlieferung derselben zugrunde liegt, sondern es sich um die Verschiebung von Kaufpreiszahlungen für Waren der Beschwerdeführerin handelt oder dass mittels überhöhter Rechnungen Gewinne der Beschwerdeführerin in die Schweiz verschoben wurden und die I. _____ AG auf diese Weise an einer Steuerumgehung mitgewirkt hat. Diese vorinstanzliche Verdächtigung sei im Steueramts-hilfegesuch nicht erwähnt, weshalb es im Zeitpunkt der Gesuchstellung an einer vernünftigen Möglichkeit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fehle, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen würden.

2.4. Ob sich vorliegend eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt, hängt zunächst davon ab, was im Amtshilfegesuch überhaupt dargelegt werden muss, damit die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich im Sinne von Art. 25a Abs. 1 DBA CH-RU sind und ob das konkrete Amtshilfegesuch dieser Anforderung gerecht wird. Art. 25a Abs. 1 DBA CH-RU wurde mit Revision vom 24. September 2011 eingeführt, um das DBA CH-RU an das OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (in der Fassung vom 22. Juli 2010, nachfolgend: OECD-MA) bzw. an den internationalen Standard gemäss OECD anzupassen (vgl. BBl 2011 8955 und AS 2012 6647). Der Begriff der voraussichtlichen Erheb-

lichkeit ist deshalb auch entsprechend dem Verständnis von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA auszulegen (BGE 143 II 185 E. 3.1 S. 192 f.; 142 II 161 E. 2.1 S. 164 f.). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung soll dieser Begriff einen möglichst umfassenden Informationsaustausch gewährleisten. Nicht gestattet ist, Informationen aufs Geratewohl (fishing expeditions) oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (BGE 143 II 185

E. 3.3.1 S. 193 f.; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 165; 141 II 436 E. 4.4.3 S. 444 f.). Sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seines Steuerpflichtigen benötigt, können diesbezüglich wesentlich sein, auch Auskünfte von Drittpersonen über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person (BGE 143 II 185 E. 3.3.3 S. 195). 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. Die Rolle der ersuchten Behörde ist diesbezüglich beschränkt - die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit kommt in erster Linie der ersuchenden Behörde zu. Erstere muss insbesondere nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben bzw. ob die verlangten Belege sich wirklich auf die Tatsachen beziehen, die im Gesuch aufgeführt sind. Von der Amtshilfe ausgeschlossen werden dürfen nur Informationen, welche mit Sicherheit nicht erheblich sind bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.;

142 II 161 E. 2.1.1 und 2.1.2 S. 165 f.). Das Amtshilfegesuch muss zudem nicht lückenlos und widerspruchsfrei sein, denn das Ersuchen bringt es naturgemäss mit sich, dass gewisse Punkte noch im Dunkeln sind, welche die verlangten Informationen klären sollen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 in fine S. 166).

2.5. Vorliegend hat der FTS unter Aufführung konkreter Gesellschaften und Beschreibung von deren Zusammenhang untereinander die Vermutung geäussert, dass die Beschwerdeführerin ihre Gewinne zu tief ausgewiesen und die Besteuerung in Russland umgangen hat. In diesem Zusammenhang hat sie die I. _____ AG genannt und konkrete Zahlungen an diese Gesellschaft mit Rechnungsnummern und Vertragsgegenstand aufgelistet, deren Grundlage sie überprüfen möchte. Damit besteht bereits ein genügender Bezug der ersuchten Informationen, nämlich insbesondere der Rechnungen, Verträge und Belege zur effektiven Ausführung dieser Warenlieferungen, zum dargelegten Sachverhalt (womit auch die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllt ist). Es trifft nicht zu, dass aufgrund der Beschreibung des Sachverhalts im Amtshilfegesuch der Zusammenhang zwischen den ersuchten Informationen und der Steuerveranlagung als wenig wahrscheinlich erscheint. Wenn es um die Nachverfolgung von Warenlieferungen seitens der Beschwerdeführerin und vor allem der entsprechenden Zahlungsströme geht, so ist es nicht abwegig, die effektive Ausführung von Warenlieferungen seitens der I. _____ AG überprüfen zu wollen, wenn gleichzeitig konkrete Zahlungen von einer behaupteten Zwischenhändlerin der Beschwerdeführerin an die I. _____ AG dargelegt werden. Vielmehr kann mit den ersuchten Informationen gerade geklärt werden, ob diesen Zahlungen eine effektive Warenlieferung durch die I. _____ AG zugrunde liegt oder nicht. Dass im Gesuch nicht ausdrücklich der Verdacht erwähnt wird, die I. _____ AG habe bei einer möglichen Steuerumgehung der Beschwerdeführerin mitgeholfen und gar keine Waren geliefert, ändert nichts am genügenden Zusammenhang zwischen dem im Gesuch dargelegten Sachverhalt und den ersuchten Informationen. Würde die Amtshilfe in diesem Fall abgelehnt, würde dem FTS verunmöglicht, die bestehenden Lücken und Widersprüche im dargestellten Sachverhalt - nämlich Verschiebung von Einzelhandelsspannen bzw. Gewinnen ins Ausland versus Zahlungen, welche an sich auf eine Warenlieferung der I. _____ AG hindeuten - zu klären. Dies entspricht jedoch gerade nicht dem Sinn und Zweck der Amtshilfe in Steuersachen, welche einen möglichst breiten Informationsaustausch ermöglichen soll und es primär der ersuchenden Behörde überlässt, zu beurteilen, welche Informationen voraussichtlich erheblich sind.

2.6. Die Ausgangslage stellt sich somit anders dar als von der Beschwerdeführerin behauptet. Im Amtshilfegesuch muss der Sachverhalt in einer Art und Weise dargestellt werden, wonach ein genügender Zusammenhang mit den verlangten Informationen ersichtlich ist. Dies ist vorliegend der Fall. Der in diesem Sinne relevante Sachverhalt wurde demnach im Amtshilfegesuch ausdrücklich dargestellt. Die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Rechtsfrage stellt sich demzufolge nicht und ist bloss theoretischer Natur. Derartige Fragen zu beantworten ist jedoch nicht Aufgabe des Bundesgerichts (vgl. Urteil 2C 275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.7).

2.7. Folglich stellt sich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung und es handelt sich auch nicht um einen aus anderen Gründen besonders bedeutenden Fall. Auf die Beschwerde ist somit nicht einzutreten.

3.

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren zu tragen (Art. 65 i. V. m. Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. September 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Quinto