

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 178/2019

Urteil vom 5. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch OBT AG,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI.

Gegenstand  
Amtshilfe DBA (CH-RU),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 8. Februar 2019 (A-3773/2018).

Erwägungen:

1.

1.1. Am 11. August 2017 stellte der Federal Tax Service von Russland (FTS) ein Amtshilfesuch 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 Gesuch betrifft die Erhebung von Quellensteuern bei der russischen Gesellschaft bzw. Steuerpflichtigen B. \_\_\_\_\_ Company für den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2015. Letztere ist gemäss FTS Darlehensnehmerin in Bezug auf drei Darlehensverträge mit der auf den britischen Jungferninseln domizilierten Darlehensgeberin C. \_\_\_\_\_ Limited. Am 25. August 2013 wurde zwischen der C. \_\_\_\_\_ Limited und der in der Schweiz domizilierten A. \_\_\_\_\_ AG eine Abtretungsvereinbarung geschlossen, wonach die A. \_\_\_\_\_ AG in Bezug auf die genannten Darlehensverträge neu als Darlehensgeberin auftritt. Ferner schlossen die B. \_\_\_\_\_ Company und die D. \_\_\_\_\_ einen Novationsvertrag ab, gemäss welchem letztere für zwei der genannten Darlehensverträge die Position der Darlehensnehmerin übernimmt. Im April 2014 zahlte die D. \_\_\_\_\_ die entsprechenden Darlehensbeträge an die A. \_\_\_\_\_ AG zurück. Die B. \_\_\_\_\_ Company wiederum bezahlte am 3. Juli 2014 für zwei der genannten Darlehensverträge Zinsen im Betrag von USD 351'248.– sowie USD 320'561.– und für das dritte Darlehen Zinsen im Umfang von USD 258'510.– an die A. \_\_\_\_\_ AG. Der FTS führt weiter aus, A. \_\_\_\_\_ AG werde zu 100 % von der schweizerischen Gesellschaft E. \_\_\_\_\_ AG gehalten. Verwaltungsräte dieser beiden Gesellschaften seien Dr. F. \_\_\_\_\_ und Dr. G. \_\_\_\_\_.

1.2. Vor dem genannten Hintergrund äussert der FTS die Vermutung, dass die A. \_\_\_\_\_ AG nicht die wirtschaftlich Berechtigte an den von der B. \_\_\_\_\_ Company geleisteten Zinszahlungen sei. Dies würde gemäss FTS gegebenenfalls bedeuten, dass der "Nullsatz" gemäss dem DBA CH-RU für diese Zinszahlungen nicht zur Anwendung komme. Sollte sich die erwähnte Vermutung bestätigen, werde auf den von der B. \_\_\_\_\_ Company bezahlten Zinsen in Russland eine Quellensteuer zum innerstaatlich geltenden Steuersatz erhoben. In diesem Rahmen stellt der FTS amtshilfeweise unter anderem folgende Frage 2:

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

If beneficial owner is the individual of Swiss tax residence please provide major details and/or confirm that Dr. F. \_\_\_\_\_ is such."

1.3. Mit Schlussverfügung vom 29. Mai 2018 gab die ESTV dem Ersuchen, auch bezüglich Frage 2, statt und ordnete diesbezüglich die Übermittlung der Namen bzw. Firmen von drei beherrschenden Gesellschaften an, wobei die erste Gesellschaft 100 % des Kapitals der A. \_\_\_\_\_ AG hält und die nachfolgend zwei jeweils 100 % des Kapitals der vorangehenden, während die letzte Gesellschaft in dieser Reihe zu 100 % von einer natürlichen Person gehalten wird, deren Name ebenfalls übermittelt werden soll. Weiter verfügte die ESTV unter anderem auch die Übermittlung der Namen, Telefonnummern und E-Mail Adressen der "directors" bzw. Verwaltungsräte der genannten drei beherrschenden Gesellschaften. Die Übermittlung dieses Teils der Informationen wurde vom Bundesverwaltungsgericht auf Beschwerde der A. \_\_\_\_\_ AG hin mit Urteil vom 8. Februar 2019 unterbunden, da seitens des FTS gar nicht nach den "directors" der beherrschenden Gesellschaften (sondern nur nach den "founders" und "members") gefragt worden sei und diesbezüglich das Verbot der spontanen Amtshilfe greife. In diesem Sinne wurde die Beschwerde der A. \_\_\_\_\_ AG teilweise gutgeheissen, in Bezug auf die übrigen, oben genannten Informationen zu Frage 2 jedoch abgewiesen.

1.4. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 20. Februar 2019 beantragt die A. \_\_\_\_\_ AG (Beschwerdeführerin), auf die Beschwerde sei einzutreten. Letztere sei vollumfänglich gutzuheissen und Frage 2 des FTS sei folgendermassen zu beantworten:

"According to A. \_\_\_\_\_ AG the members of the board of directors of A. \_\_\_\_\_ AG within the requested period were Mr G. \_\_\_\_\_ (email: yyy@yyy.ch; phone: + 41 yy yyy yy yy) and Mr F. \_\_\_\_\_ (email: xxx@xxx.ch; phone: + 41 xx xxx xx xx).

We can confirm that A. \_\_\_\_\_ AG is not wholly owned by E. \_\_\_\_\_ AG and that Mr F. \_\_\_\_\_ 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 B. \_\_\_\_\_ Company. Therefore, without further explanations from your side, we are not able to transmit the information about beneficial ownership."

2.

2.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist unzulässig gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen (Art. 83 lit. h BGG). Voraussetzung ist jedoch, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt (Art. 84a BGG) oder es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84a i.V.m. Art. 84 Abs. 2 BGG handelt. In der Beschwerde ist detailliert aufzuzeigen, dass und weshalb die jeweilige Sachurteilsvoraussetzung erfüllt ist (Art. 42 Abs. 2 Satz 2 BGG), es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342).

2.2. Sowohl Art. 84a BGG als auch Art. 84 Abs. 2 BGG bezwecken die wirksame Begrenzung des Zugangs

zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. 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, die 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 f. mit weiteren Hinweisen).

2.3. Die Beschwerdeführerin bringt vor, vorliegend gehe es um die Klärung einer Rechtsfrage von besonderer bzw. grundsätzlicher Bedeutung hinsichtlich des Verbots von "fishing expeditions" im Sinne von Art. 7 lit. a des Bundesgesetzes über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1). Unerhebliche Informationen, welche für die Beurteilung der steuerrechtlichen Würdigung im anderen Land nicht benötigt würden, seien nicht auszuliefern. Vorliegend gehe es um die Anwendung von Art. 11 DBA CH-RU. Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG sei die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen seien, unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant seien. Gemäss Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU können Zinsen, welche aus einem Vertragsstaat (vorliegend Russland) stammen und deren Nutzungsberechtigte eine in einem anderen Vertragsstaat (vorliegend Schweiz) ansässige Person ist, nur im anderen Staat besteuert werden. Dementsprechend sind die Zinsen nur im Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten steuerbar, während im Staat des Zinszahlers ein Quellensteuersatz von Null zu gelten hat. Von dieser Regel wird laut Beschwerdeführerin gemäss Art. 11 Abs. 1 (recte: Abs. 3) DBA CH-RU abgewichen, wenn der in einem Vertragsstaat (vorliegend Schweiz) ansässige (an den Zinsen) Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen (vorliegend Russland), eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und wenn die Forderung, für welche die Zinsen bezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehört. Aus Sicht der Beschwerdeführerin müsse der FTS vorliegend beurteilen, ob sie (die Beschwerdeführerin) an den Zinsen nutzungsberechtigt sei oder nicht. Für die Würdigung des steuerrechtlichen Sachverhalts benötige der FTS keine Informationen hinsichtlich des beneficial owner (der Beschwerdeführerin). Diesbezüglich liege eine "fishing expedition" vor. Die Frage des FTS nach der Struktur der Beschwerdeführerin verletze ausserdem, da für die Anwendung von Art. 11 Abs. 1 DBA CH-RU nicht von Bedeutung, das völkerrechtliche Vertrauensprinzip und damit elementare Verfahrensgrundsätze im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG.

2.4. Gemäss Art. 7 lit. a StAhiG wird auf Amtshilfesuche, welche zum Zweck der Beweisausforschung gestellt werden, nicht eingetreten. Dieses Verbot der "fishing expedition" ist in Art. 25a Abs. 1 DBA CH-RU verankert, wonach diejenigen Informationen ausgetauscht werden, welche zur Durchführung des 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. In Ziff. 7 lit. c des Protokolls zum DBA CH-RU ist zudem festgelegt, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden 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 ist. Zwischen dem Verbot der Beweisausforschung und dem Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit besteht demnach ein enger Zusammenhang, wird doch mit letzterem Begriff zugleich das Verbot der "fishing expeditions" zum Ausdruck gebracht (BGE 141 II 436 E. 4.4.3 S. 444 f.). Das Bundesgericht hat den Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit und damit auch den Übergang zu "fishing expeditions" bereits in zahlreichen Urteilen in verschiedener Hinsicht konkretisiert und damit weitgehend geklärt (BGE 144 II 206 E. 4.1-4.3 S. 214 f.; 143 II 185 E. 3.3 S. 193 ff. mit Hinweisen; 142 II 161 E. 2 S. 164 ff.; 141 II 436 E. 4.4.3 und E. 4.5

S. 444 ff.; Urteile 2C 387/2016 vom 5. März 2018 E. 5; 2C 690/2015 vom 15. März 2016 E. 3). Insbesondere hat es festgehalten, dass die voraussichtliche Erheblichkeit bereits gegeben ist, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen. Die ersuchte Behörde muss auch nicht entscheiden, ob der im Gesuch dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2 S. 194 f.; 142 II 161 E. 2.1.1 S. 165 f.). In diesem Rahmen kann der ersuchende Staat zur Veranlagung seines Steuerpflichtigen auch Informationen zu Drittpersonen verlangen, wenn sie geeignet sind, die Steuerpflicht zu klären (BGE 144 II 29 E. 4.2.4 S. 36 f.; 143 II 185 E. 3.3.3 S. 195; Urteil 2C 387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1). Inwiefern vor diesem Hintergrund bezüglich der Begriffe "fishing expeditions" und voraussichtliche Erheblichkeit vorliegend noch Klärungsbedarf besteht, nachdem der sachverhaltsmässige Zusammenhang zwischen der russischen Steuerpflichtigen, ursprünglichen Darlehensnehmerin sowie Zinszahlerin einerseits und der schweizerischen Zinsempfängerin andererseits unbestritten ist, legt die Beschwerdeführerin nicht dar. In diesem Zusammenhang stellt sich somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

2.5. Auch der völkerrechtliche Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK; SR 0.111]), welcher namentlich die Vermutung impliziert, dass ein Staat nach Treu und Glauben handelt, ist im Bereich der Amtshilfe in Steuersachen vom Bundesgericht bereits mehrfach konkretisiert und weitgehend geklärt worden. Diese auch unter dem Begriff des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips subsumierte Vermutung bedeutet, dass der ersuchte Staat die Behauptungen des ersuchenden Staates grundsätzlich nicht anzweifeln darf. Auch wenn dieser Grundsatz das Recht des ersuchten Staates nicht beeinträchtigt zu überprüfen, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, um dem vom ersuchenden Staat verfolgten steuerlichen Ziel zu dienen, auferlegt ihm das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gleichwohl, sich grundsätzlich auf die ihm von diesem gelieferten Angaben zu verlassen. Im Falle von ernsthaften Zweifeln hindert das genannte Prinzip allerdings den ersuchten Staat nicht daran, in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen eine Klärung zu verlangen. Die Vermutung von Treu und Glauben darf indessen nur auf der Grundlage von erwiesenen Elementen umgestossen werden (BGE 144 II 206 E. 4.4 S. 215; 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221 f.; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167 f.).

Inwiefern vorliegend der völkerrechtliche Grundsatz von Treu und Glauben bzw. der Begriff des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips der weiteren Klärung bedarf, legt die Beschwerdeführerin nicht dar. Auch in diesem Zusammenhang stellt sich somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

2.6. Im Weiteren erblickt die Beschwerdeführerin im Vorgehen des FTS eine Verletzung elementarer Verfahrensgrundsätze im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG. Praxisgemäss eröffnet die Berufung auf letztere nur dann den Rechtsweg an das Bundesgericht, wenn objektiv gesehen ernsthafte Anhaltspunkte für eine entsprechende Verletzung bestehen (Urteile 2C 261/2016 vom 2. Mai 2016 E. 2.3 und E. 2.4; 1C 211/2010 vom 25. Mai 2010 E. 4). Dies ist aufgrund des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts nicht der Fall.

3.

Da sich weder eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt noch aus anderen Gründen ein besonders bedeutender Fall vorliegt, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

4.

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Gerichtskosten zu tragen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 2 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, 5. März 2019

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

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Quinto