



---

Abteilung I  
A-8018/2016

## Urteil vom 8. November 2017

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Annie Rochat Pauchard,  
Richterin Marianne Ryter,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

1. **A.**\_\_\_\_\_, ...,  
2. **B.**\_\_\_\_\_,  
3. **C.**\_\_\_\_\_,  
4. **D.**\_\_\_\_\_,  
5. **E.**\_\_\_\_\_,  
alle vertreten durch ...,  
Beschwerdeführerinnen,

gegen

**Eidg. Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-RU).

## Sachverhalt:

### A.

Am [...] 2015 stellte der Federal Tax Service (nachfolgend: FTS), die Steuerbehörde von Russland, ein Amtshilfeersuchen gestützt auf Art. 26 (recte: 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, nachfolgend: DBA-RU) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das Ersuchen betrifft die Erhebung der Gewinnsteuern bei der russischen Gesellschaft A.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013. Als in der Schweiz betroffene Gesellschaft wird die F.\_\_\_\_\_ bezeichnet.

Der FTS erklärt, er führe eine Untersuchung der russischen Gesellschaft A.\_\_\_\_\_ durch. Zwischen dieser und der [...] Gesellschaft G.\_\_\_\_\_ seien folgende Darlehensverträge geschlossen worden: am 19. Juni 2012 über USD 700'000.--, am 5. Februar 2013 über EUR 1.5 Mio. und am 11. Februar 2013 über USD 2 Mio. Auf Seiten der G.\_\_\_\_\_ seien die Darlehensverträge von I.\_\_\_\_\_ abgeschlossen worden. Die Zahlungen betreffend diese Darlehensverträge seien über die Bank J.\_\_\_\_\_ erfolgt. Gesellschafter («founder») der A.\_\_\_\_\_ seien die D.\_\_\_\_\_ (zu 100 % bis 10. September 2012 und zu 0.1 % vom 11. September 2012 bis zum 9. Oktober 2013), die B.\_\_\_\_\_ (zu 99.9 % vom 11. September 2012 bis 16. Januar 2014) sowie K.\_\_\_\_\_ (zu 0.1 % seit 10. Oktober 2013) gewesen. An der D.\_\_\_\_\_ sei die [...] Gesellschaft C.\_\_\_\_\_ zu 99.9 % beteiligt («founder»). Alleinige Teilhaberin der C.\_\_\_\_\_ sei die schweizerische Gesellschaft F.\_\_\_\_\_. Deren Kapital sei in 340 Aktien aufgeteilt. Sie sei Gründerin («founder») der B.\_\_\_\_\_. Vom 11. September 2012 bis zum 15. August 2013 sei L.\_\_\_\_\_ über die B.\_\_\_\_\_ Eigentümer der A.\_\_\_\_\_ gewesen. M.\_\_\_\_\_ sei der Direktor der Gesellschaft N.\_\_\_\_\_ [...]. Die N.\_\_\_\_\_ wiederum sei Direktorin der Gesellschaft H.\_\_\_\_\_ [...]. H.\_\_\_\_\_ habe O.\_\_\_\_\_ als Vertreter ernannt. Dieser sei der Vater von P.\_\_\_\_\_. Letzterer sei Direktor der [...] Gesellschaft C.\_\_\_\_\_.

Der FTS vermutet, dass die Schulden der A.\_\_\_\_\_ gegenüber der G.\_\_\_\_\_ kontrolliert seien («that the indebtedness [...] is controlled»). Um dies festzustellen, müsse geklärt werden, ob die G.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ direkt oder indirekt verbundene Gesellschaften seien. Sollte ein

kontrolliertes Darlehen vorliegen, würde die Besteuerungsgrundlage angepasst.

Um die Untersuchung abschliessen zu können, bittet der FTS um Beantwortung der folgenden Fragen und Übermittlung entsprechender Dokumente:

1. Hat die F.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013 wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt? Was waren die grundlegenden Tätigkeiten?
2. Wie viele Angestellte beschäftigte die F.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013?
3. Wer waren die wirtschaftlich Berechtigten, Gründer, Beteiligungsinhaber, Direktoren, Verwaltungsratsmitglieder der F.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013? Geben Sie die Anteile an. Sollte es sich bei den Gründern oder Direktoren um juristische Personen handeln, informieren Sie uns bitte über deren Gründer, Beteiligungsinhaber und Direktoren. Bitte geben Sie die Anteile an.
4. Ist M.\_\_\_\_\_ Schweizer Bürger? Hielt M.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013 Anteile an irgendwelchen Gesellschaften?
5. Besteht das Gesellschaftskapital (authorized capital) der F.\_\_\_\_\_ aus Aktien (shares warrant [das wären eher Obligationen, aber es müssen Aktien gemeint sein])? Falls ja, wer sind die Eigentümer der «shares warrant», wie hoch ist ihre Beteiligung?
6. War die F.\_\_\_\_\_ im Jahr 2013 an irgendwelchen Gesellschaften beteiligt? Falls ja, an welchen, zu welchem Anteil und in welchen Staaten/Rechtskreisen («jurisdictions»).
7. Hat die F.\_\_\_\_\_ irgendwelche Geschäfte mit der G.\_\_\_\_\_ und/oder der C.\_\_\_\_\_ und/oder der D.\_\_\_\_\_ und/oder der B.\_\_\_\_\_ abgeschlossen und ausgeführt? Falls ja, übermitteln Sie bitte die Bankauszüge betreffend diese Geschäfte.
8. Hat die F.\_\_\_\_\_ Steuererklärungen eingereicht und Steuern bezahlt? Handelt es sich um Minimalsteuern für diese Art der Tätigkeit? Um welche Steuerarten handelt es sich und zu welchem Steuersatz wurden sie entrichtet?

## **B.**

**B.a** Am 7. Juli 2015 verlangte die ESTV per E-Mail beim FTS zusätzliche Informationen, was die Verbindung der G.\_\_\_\_\_ und der H.\_\_\_\_\_ betrifft. Am 21. August 2015 wiederholte sie ihr Ersuchen. Am 30. September 2015 bat sie nochmals, nunmehr brieflich, um die zusätzlichen Informationen.

**B.b** Der FTS antwortete am 19. Oktober 2015, I.\_\_\_\_\_ sei der «confidant» der G.\_\_\_\_\_ und der H.\_\_\_\_\_. Er habe Verträge für beide Gesellschaften unterzeichnet. Die Behörde legte ein Schema bei, in dem die Zusammenhänge zwischen den Gesellschaften, wie im Ersuchen beschrieben, ersichtlich sind.

### **C.**

**C.a** Am 10. Dezember 2015 forderte die ESTV die F.\_\_\_\_\_ auf, gestützt auf Art. 8 i.V.m. Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) verschiedene Informationen zu edieren. Zudem bat sie die F.\_\_\_\_\_ darum, die A.\_\_\_\_\_, die G.\_\_\_\_\_, die C.\_\_\_\_\_, die D.\_\_\_\_\_ und die B.\_\_\_\_\_ über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

**C.b** Ebenfalls am 10. Dezember 2015 forderte die ESTV die Steuerverwaltung des Kantons [...] auf, verschiedene Fragen betreffend die F.\_\_\_\_\_ zu beantworten.

### **D.**

Die Steuerverwaltung des Kantons [...] beantwortete die ihr gestellten Fragen am 21. Dezember 2015 [...]:

[...]

### **E.**

In einer Stellungnahme vom 20. Januar 2016 brachte der Verwaltungsrat der F.\_\_\_\_\_, M.\_\_\_\_\_, unter anderem vor, die ESTV habe auf das Ersuchen des FTS nicht eintreten dürfen, sofern sie über die nachfolgenden Informationen verfügt hätte, die die Behauptungen des FTS sofort und mit Dokumenten entkräfteten. Es sei falsch, dass er im Jahr 2013 Direktor einer Gesellschaft namens N.\_\_\_\_\_ gewesen sei. [...] Ebenfalls falsch sei, dass die N.\_\_\_\_\_ ihrerseits im Jahr 2013 Direktorin der Gesellschaft H.\_\_\_\_\_ gewesen sei. [...]

Im selben Schreiben teilte M.\_\_\_\_\_ mit, [welche Gesellschaften über das Verfahren informiert werden konnten].

### **F.**

Am 26. Januar 2016 zeigte Rechtsanwalt [...] an, dass er die A.\_\_\_\_\_, die B.\_\_\_\_\_, die C.\_\_\_\_\_ und die D.\_\_\_\_\_ vertrete. Er bat um Einsicht in die Akten.

**G.**

Am 8. Februar 2016 beantwortete die F.\_\_\_\_\_ die Fragen folgendermassen (paraphrasiert):

[zur Tätigkeit]

[zu Mitarbeitern]

[zu wirtschaftlich Berechtigten]; die F.\_\_\_\_\_ sei im Jahr 2001 gegründet worden. Daher gebe es im Jahr 2013 keine «Gründer». Die Organe der Gesellschaft ergäben sich aus dem Handelsregister; [...]; [Aktienkapital].

[...]. Was mit «shares warrant» bzw. «Aktienbezugsscheinen» gemeint sei, wisse der Unterzeichnende nicht. [...].

[zu Beteiligungen der F.\_\_\_\_\_]

[zu Geschäften]

[zur Steuererklärung]

[...]

**H.**

Am 15. Februar 2016 forderte die ESTV die F.\_\_\_\_\_ auf, sämtliche Fragen zu beantworten. Gleichentags forderte sie M.\_\_\_\_\_ mit separaten Schreiben auf, die Frage nach seinen Beteiligungen an Gesellschaften im Jahr 2013 zu beantworten.

**I.**

**I.a** Mit Schreiben vom 22. Februar 2016 [zur Frage der Beteiligung von M.\_\_\_\_\_ an Gesellschaften].

**I.b** Mit Schreiben vom gleichen Datum beantwortete die F.\_\_\_\_\_ die Fragen. Sie erklärte zudem, es handle sich um Gesellschaften in Russland.

**J.**

Am 11. März 2016 gewährte die ESTV der A.\_\_\_\_\_, der B.\_\_\_\_\_, der C.\_\_\_\_\_ und der D.\_\_\_\_\_, vertreten durch ihren Rechtsanwalt, Akteneinsicht und gewährte das rechtliche Gehör zur beabsichtigten Informationsübermittlung.

**K.**

Am 16. März 2016 ersuchte die E.\_\_\_\_\_, vertreten durch [...], um Akteneinsicht und Information darüber, ob die ESTV Amtshilfe gewähren wolle.

**L.**

Am 31. März 2016 gewährte die ESTV der E.\_\_\_\_\_ Akteneinsicht und das rechtliche Gehör zur beabsichtigten Informationslieferung.

**M.**

Am 4. April 2016 reichten die A.\_\_\_\_\_, die B.\_\_\_\_\_, die C.\_\_\_\_\_, die D.\_\_\_\_\_ und die E.\_\_\_\_\_ eine Stellungnahme ein. Sie erklärten, die Gewährung von Amtshilfe sei in vorliegender Angelegenheit nicht zulässig und dränge sich auch nicht auf. Gemäss Schreiben des Verwaltungsrats der F.\_\_\_\_\_ basiere das Ersuchen auf falschen Informationen und Vermutungen. Eine potentielle Erheblichkeit der Informationen, die die ESTV zu übermitteln beabsichtige, wäre daher a priori nicht gegeben. Gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C\_594/2015 vom 1. März 2016 (E. 2) orientiere sich der Umfang der zu liefernden Informationen an dem, was nach Schweizer Steuerrecht vom Steuerpflichtigen oder von Dritten eingeholt werden könne. Die Informationen, die die ESTV vorliegend zu liefern beabsichtige, gingen über diesen Umfang hinaus. Die Gesellschaften boten dennoch an, allenfalls einer Übermittlung gewisser Informationen zustimmen zu können, wenn eine einvernehmliche Regelung gefunden würde.

**N.**

Am 21. Juli 2016 forderte die ESTV die Steuerverwaltung des Kantons [...] auf, die Frage 4 des Amtshilfeersuchens vollständig zu beantworten. Der Aufforderung kam die Steuerverwaltung gleichentags nach. [Bürgerrecht von M.\_\_\_\_\_ und zu Beteiligungen]. Sie legte eine Bilanz und das Wertschriftenverzeichnis von M.\_\_\_\_\_ aus dem Jahr 2013 bei.

**O.**

Am 28. Juli 2018 wurden der B.\_\_\_\_\_, der C.\_\_\_\_\_, der D.\_\_\_\_\_ und der E.\_\_\_\_\_ weitere Akten zugestellt. Mit separatem Schreiben informierte die ESTV die A.\_\_\_\_\_ über Neuerungen in der beabsichtigten Übermittlung von Informationen und übermittelte weitere Akten.

**P.**

Am 4. August 2016 bat [der Vertreter] um Fristerstreckung, was die ESTV am 9. August 2016 ablehnte. Mit E-Mail vom 11. August 2016 drückte [der

Vertreter] sein Erstaunen über die Verweigerung der Fristerstreckung um drei Arbeitstage aus.

**Q.**

[...]

**R.**

[...]

**S.**

Dieses Schreiben übermittelte die ESTV am 23. August 2016 der A.\_\_\_\_\_.

**T.**

Am 5. September 2016 teilte [der Vertreter] im Namen seiner Mandantinnen mit, diese würden ihre Zustimmung zur Amtshilfe nach wie vor verweigern.

**U.**

Am 4. November 2016 informierte die ESTV die B.\_\_\_\_\_ und die C.\_\_\_\_\_ je über die weiteren Entwicklungen, insbesondere darüber, dass sie dem FTS mitzuteilen gedenke, [betr. Investitionen].

**V.**

Am 17. November 2016 reichte [der Vertreter] im Namen der B.\_\_\_\_\_ und der C.\_\_\_\_\_ je eine Stellungnahme ein. Er teilte mit, die Position sei unverändert. Zudem seien die Informationen alle dem russischen Handelsregister zu entnehmen. Dieses führe, im Gegensatz zum schweizerischen Handelsregister, auch die Aktionäre bzw. Anteilseigner der in Russland registrierten Gesellschaften auf.

**W.**

Am 22. November 2016 erliess die ESTV gegen jede betroffene bzw. beschwerdeberechtigte Person eine Schlussverfügung. Sie kam zum Schluss, dem FTS sei Amtshilfe zu leisten. Den Beschwerdeführenden wurden die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen in unterschiedlichem Umfang, nämlich soweit sie selbst dadurch betroffen waren, mitgeteilt. Insgesamt beantwortet die ESTV sämtliche vom FTS gestellten Fragen, teilweise unter Hinweis auf fehlende Informationen. Im Übrigen hat sie vor, den FTS über die Tätigkeiten und den Zweck der F.\_\_\_\_\_ sowie die Anzahl ihrer Angestellten in Kenntnis zu setzen. Weiter will sie mitteilen,

dass [Namen] wirtschaftlich Berechtigte dieser Gesellschaft sind [...]. [Aktienkapital]. [Bürgerrecht von M.\_\_\_\_\_ und zu Beteiligungen]. [zu «authorized capital» und «shares warrants»]. [zu von F.\_\_\_\_\_ gehaltenen Anteilen]. [zu Geschäften]. [Steuererklärungen und Steuern]. Die ESTV hält dafür, die Voraussetzungen, um auf das Amtshilfeersuchen einzutreten, seien erfüllt gewesen.

In Bezug auf die im Amtshilfeersuchen vorgebrachten Umstände beruft sie sich auf das im Völkerrecht geltende Vertrauensprinzip. Die von M.\_\_\_\_\_ und der F.\_\_\_\_\_ eingereichten Unterlagen vermöchten die Sachverhaltsdarstellung des FTS nicht zu entkräften, [...].

Es bestände für die ESTV kein Anlass, an den Zusicherungen der russischen Behörde zu zweifeln.

#### X.

Am 23. Dezember 2016 erhoben die A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1), die B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2), die C.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 3), die D.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 4) und die E.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 5; zusammen: Beschwerdeführerinnen) gemeinsam gegen die Schlussverfügungen der ESTV vom 22. November 2016 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht, welches fünf Verfahren eröffnete. Sie beantragen, die Schlussverfügungen der ESTV vom 22. November 2016 seien aufzuheben und die Amtshilfe an den FTS gemäss Ersuchen vom [...] 2015 zu verweigern – unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten der Staatskasse. Sie bringen vor, beim Ersuchen handle es sich um eine «fishing expedition». Das Amtshilfeersuchen sei ursprünglich ungenügend gewesen und die ESTV habe erst auf mehrfache Nachfrage beim FTS die Information erhalten, I.\_\_\_\_\_ verfüge über eine Zeichnungsberechtigung sowohl für die G.\_\_\_\_\_ als auch die H.\_\_\_\_\_. Das Ersuchen betreffe das Jahr 2013. Informationen aus früheren Jahren, [...], könnten nicht relevant sein. Dabei handle es sich um falsche Angaben. Auch gäbe es mehrere Gesellschaften, die [Namensbestandteil der G.\_\_\_\_\_ und der H.\_\_\_\_\_] im Namen hätten. Es liefe auf eine Umkehr der Verfahrenspflichten hinaus, wenn die Beschwerdeführenden beweisen müssten, dass gar keine Verbindungen (mehr) bestünden. Die Behauptung, O.\_\_\_\_\_ habe eine Vollmacht der H.\_\_\_\_\_ [...] und sein Sohn sei Direktor bei der C.\_\_\_\_\_, liefe auf «Sippenhaft» hinaus. Sollte I.\_\_\_\_\_ über eine Zeichnungsberechtigung für zwei Gesellschaften verfügen, sei dies nicht ungewöhnlich. Dies deute nicht auf eine Verbindung der beiden

Gesellschaften hin. Die Informationen, die die ESTV übermitteln möchte, seien gemäss innerstaatlichem Recht nicht erhältlich.

#### **Y.**

In ihrer Vernehmlassung vom 6. März 2017 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, was bereits in der Schlussverfügung festgehalten ist. Weiter erklärt sie, die Sachverhaltsergänzung des FTS habe es ihr erlaubt, den Sachverhalt nachzuvollziehen. Fakten, die in der Vergangenheit lägen, könnten immer noch eine Rolle spielen. So wollten ersuchende Behörden in Erfahrung bringen, ob sich die ihnen bekannte (Steuer-)Situation noch gleich oder anders darstelle. Aus einer überholten Darstellung könne nicht auf eine «fishing expedition» geschlossen werden. Die ESTV sei grundsätzlich an die Sachverhaltsdarstellung des ersuchenden Staats gebunden, es sei denn, die Beschwerdeführenden könnten die Darstellung sofort durch die Einreichung von Beweismitteln als offensichtlich fehlerhaft, lückenhaft oder widersprüchlich entkräften. Dabei handle es sich nicht um eine Umkehr der verfahrensrechtlichen Pflichten. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern die dargelegte Verbindung zwischen Vater und Sohn mit Bezug auf die sich in der Überprüfung befindlichen Gesellschaften in eine eigentliche «Sippenhaft» münden sollten. Es sei nicht zu beanstanden, wenn Behörden solche Personenkonstellationen und Gesellschaftsverflechtungen als Anlass zu Nachforschungen nähmen. Ebenfalls nicht zu beanstanden sei, wenn der Umstand, dass I. \_\_\_\_\_ für zwei Gesellschaften zeichnungsberechtigt sei, Anlass für Nachforschungen gäbe. Weiter seien die erhobenen Informationen innerstaatlich erhältlich.

#### **Z.**

Mit Zwischenverfügung vom 9. März 2017 vereinigte der Instruktionsrichter die Verfahren A-8018/2016, A-8020/2016, A-8021/2016, A-8022/2016 und A-8023/2016 unter der Verfahrensnummer A-8018/2016.

#### **AA.**

Am 24. März 2017 reichten die Beschwerdeführerinnen eine Stellungnahme ein. Sie halten an ihren Anträgen vollumfänglich fest.

Auf die Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – soweit sie für den Entscheid wesentlich sind – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom [...] 2015 stützt sich auf das DBA-RU. Das Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das DBA-RU keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerden ist somit gegeben.

Die Beschwerdeführerinnen erfüllen als Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügungen und Personen, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

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

Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 988 ff.; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, Ziff. 2.2.6.3 und 5.8.3.5), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl.

Art. 62 Abs. 4 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.; MOOR/POLTIER, a.a.O., Ziff. 2.2.6.5).

## **2.**

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

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

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

## **2.3**

**2.3.1** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 2.3.1, A-3421/2016 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.1, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.1).

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

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1 f.; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.2; vgl. auch: ROBERT ZIMMERMANN, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4. Aufl. 2014, Rz. 293). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-3421/2016 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.1, A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.3.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3, BGE 142 II 161 E. 2.1.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (Urteile des BVGer A-2540/2017 vom 7. September 2017 E. 4.1, A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 2.3.2, A-3361/2016 vom 19. Juni 2017 E. 3.10.2 f., A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 2.2.2).

## **2.4**

**2.4.1** Art. 25a Abs. 3 DBA-RU schränkt die in Art. 25a Abs. 1 DBA-RU statuierte Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung entoben, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder

der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Art. 25a Abs. 3 Bst. a DBA-RU), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsv erfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA-RU). Auch besteht gemäss Art. 25a Abs. 3 Bst. c DBA-RU keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsv erfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche».

**2.4.2** Der in Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA-RU formulierte Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts (E. 2.4.1) bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 142 II 69 E. 4; XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone, *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, Art. 26 N. 115 f.; DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Art. 26 N. 285, 287 und 290; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, *Internationale Rechtshilfe*, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 250 f.). Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG). Verlangt der ersuchende Staat Informationen über eine in der Schweiz steuerpflichtige Person, so treffen diese die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäss Art. 124-126 DBG. Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Auskünfte über Geschäftsbeziehungen, die nicht für die Veranlagung dieser Person von Bedeutung sein könnten, sondern ausschliesslich für die Veranlagung ihrer Geschäftspartner (HOLENSTEIN, a.a.O., Art. 26 N. 285 und 290).

**2.4.3** Die steuerpflichtige Person hat der Steuerverwaltung gemäss Art. 126 DBG auch Informationen zur Veranlagung einer Drittperson zu übermitteln, sofern diese Informationen ihre eigene Veranlagung beeinflussen können. Dies kann beispielsweise bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder einem Durchgriff der Fall sein (BGE 142 II 69 E. 5.1.4 und 5.3).

**2.4.4** Nach innerstaatlichem Recht sind Informationen, die bei einer Steuerverwaltung liegen, erhältlich (Art. 111 DBG; Urteile des BVGer A-3421/2016 vom 5. Juli 2017 E. 4.4.2, A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 4.3.3 und 5.2, A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 vom 9. Juli 2015 E. 7.2.1, je mit Hinweisen).

## **2.5**

**2.5.1** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2; ZIMMERMANN, a.a.O., Rz. 293 Bst. a). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-2540/2017 vom 7. September 2017 E. 4.2, A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.1, A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 vom 9. Juli 2015 E. 5.3.3).

**2.5.2** Nach dem so genannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 143 II 202 E. 8.7.1, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_297/2017 vom 28. März 2017 E. 2.3). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (BGE 142 II 161 E. 2.1.3; Urteil des BGer 2C\_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.4.2; Urteile des BVGer A-4154/2016 vom 15. August 2017 E. 4.2, A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2, A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.2.3).

**2.5.3** Einer beschwerdeführenden Partei steht es somit offen, den Sachverhalt zu widerlegen, sofern ihr dies sofort klarerweise und entscheidend gelingt (vgl. Urteil des BGer 2C\_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.4.2). Das Bundesverwaltungsgericht nimmt diesbezüglich keine Untersu-

chungshandlungen vor (vgl. Urteil des BVGer A-4911/2010 vom 30. November 2010 E. 1.4.2 a.E.). Im Amtshilfeverfahren bleibt kein Raum für ein umfangreiches Beweisverfahren. Daher hat der Nachweis mittels Urkunden zu erfolgen (vgl. Urteil des BVGer A-6677/2010 vom 6. Juni 2011 E. 4.4.2).

## 2.6

**2.6.1** Gemäss Ziff. 7 Bst. a des Protokolls zum DBA-RU besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip; vgl. dazu DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, a.a.O., S. 234).

**2.6.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht rechtssprechungsgemäss namentlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. Urteile des BGer 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.3, 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2; Urteile des BVGer A-4154/2016 vom 15. August 2017 E. 4.3, A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3.2, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

## 2.7

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

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

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

**2.7.2** Zwar regelt auch Art. 6 Abs. 2 StAhiG den erforderlichen Inhalt eines Amtshilfegesuches. Diese Bestimmung greift jedoch nur, wenn das anwendbare Abkommen – anders als das hier einschlägige DBA-RU mit Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zum DBA-RU – keine entsprechende Ordnung enthält (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-2540/2017 vom 7. September 2017 E. 2.4, A-171/2017, A-172/2017 und A-173/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.2, A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 4.2).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Die Beschwerdeführinnen erklären, die ESTV hätte nicht auf das Amtshilfeersuchen eintreten dürfen, da der FTS falsche Angaben gemacht habe. Der FTS habe behauptet, M.\_\_\_\_\_ sei Direktor der N.\_\_\_\_\_ [...]. Diese wiederum sei Direktorin der H.\_\_\_\_\_ [...]. M.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ hätten aber bereits im vorinstanzlichen Verfahren mit Dokumenten nachgewiesen, [dass dies im Jahre 2013 nicht zutreffend sei].

**3.1.2** Wie die ESTV zu Recht ausführt, trifft sie ihren Entscheid, auf das Amtshilfeersuchen einzutreten oder nicht, anhand des im Ersuchen umschriebenen Sachverhalts sowie der übrigen im Ersuchen genannten Umstände (vgl. E. 2.5.2). Die der ESTV von M.\_\_\_\_\_ und der F.\_\_\_\_\_ eingereichten Unterlagen sind erst bei der Beantwortung der Fragen, ob, und wenn ja, allenfalls in welchem Umfang Amtshilfe zu leisten ist, zu berücksichtigen. Darauf wird zurückzukommen sein (E. 3.2.3 und 3.3.3).

**3.1.3** Die Beschwerdeführerinnen machen überdies implizit geltend, das Subsidiaritätsprinzip (E. 2.6.1) sei verletzt worden, wenn sie vorbringen, zumindest einige der erfragten Informationen seien im russischen Handelsregister ersichtlich. Ob dem so ist und ob eine entsprechende Recherche mit zumutbarem Aufwand möglich wäre, muss hier nicht geklärt werden. Die Beschwerdeführerinnen beziehen sich nämlich diesbezüglich auf die Frage, an welchen Gesellschaften die F.\_\_\_\_\_ beteiligt sei. Da diese Frage nicht auf in Russland registrierte Gesellschaften beschränkt ist, sondern alle Beteiligungen der F.\_\_\_\_\_ umfasst, wurde das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, denn der FTS hätte die Frage höchstens für in Russland registrierte Gesellschaften beantworten können, nicht aber für allfällige Beteiligungen an nicht in Russland registrierten Gesellschaften. Damit besteht kein Grund, an der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips zu zweifeln (vgl. E. 2.6.2). Im Übrigen erfüllt das Amtshilfeersuchen des FTS vom

[...] 2015 die formellen Voraussetzungen (E. 2.7.1). Etwas anderes wird auch nicht behauptet.

### 3.2

**3.2.1** Die Beschwerdeführerinnen sind der Ansicht, beim Amtshilfeersuchen handle es sich um eine «fishing expedition». Zunächst würden im Ersuchen Behauptungen aufgestellt, die nicht (mehr) zuträfen. Was gestern gewesen sei, könne kein Beleg sein für das, was heute sei. Weiter habe auch die ESTV zunächst in der Sachverhaltsdarstellung im Amtshilfeersuchen einen Zusammenhang zwischen (anderen) Gesellschaften vermisst. Der FTS habe auf mehrfache Nachfrage dann einzig ergänzt, I. \_\_\_\_\_ sei «confidant» sowohl der G. \_\_\_\_\_ als auch der H. \_\_\_\_\_ und habe für beide Verträge unterzeichnet. Dass eine Person für zwei Gesellschaften Verträge unterzeichne, sei aber nicht ungewöhnlich und führe nicht dazu, dass zwischen den Gesellschaften eine Verbindung bestehe. So habe der Rechtsvertreter im vorliegenden Verfahren schon verschiedene Mandanten vertreten, was nicht dazu führe, dass diese verbunden wären. Auch hätte oft eine Person mehrere Verwaltungsratsmandate inne. Der Umstand, dass O. \_\_\_\_\_ Vertreter der H. \_\_\_\_\_ sein solle und sein Sohn P. \_\_\_\_\_ jener der Beschwerdeführerin 3, bedeute nicht, dass die Gesellschaften verbunden seien. Würde dies angenommen, laufe das auf «Sippenhaft» hinaus.

**3.2.2** Hier ist zunächst daran zu erinnern, dass der Sachverhalt, wie ihn die ersuchende Behörde darstellt, durchaus noch Ungenauigkeiten enthalten darf, dient doch das Amtshilfeverfahren gerade dazu, Lücken im Sachverhalt zu schliessen (E. 2.5.1). Auch wenn er überholte Informationen enthält, so ist der Sachverhalt im Amtshilfeersuchen des FTS zu konkret, als dass es sich beim Ersuchen um eine fishing expedition handeln könnte. Auch werden konkrete Fragen gestellt. Das Wort «confidant» wäre wohl mit «Vertrauensperson» zu übersetzen, ein Begriff, der dem schweizerischen Gesellschaftsrecht fremd ist. Eine Rückübersetzung ins Russische ergibt dann allerdings, dass der russische Begriff auch mit «Bevollmächtigter» übersetzt werden kann. Aus dem Amtshilfeersuchen geht hervor, dass der «confidant» zumindest für beide Gesellschaften zeichnungsberechtigt war, was im vorliegenden Zusammenhang genügt (dazu E. 3.2.4.1).

**3.2.3** Es ist somit zunächst unproblematisch, wenn der FTS über überholte Informationen verfügt. Entgegen dem, was die Beschwerdeführerinnen ausführen, sind überholte Informationen nicht einfach falsch. Sie mögen derzeit nicht mehr zutreffen, aus ihnen lassen sich aber unter Umständen Schlüsse auf die gegenwärtige Situation ziehen oder sie können helfen, die derzeitige Situation zu verstehen. Im Rahmen der Amtshilfe liegt es zudem in der Natur der Sache, dass die ersuchende Behörde unter Umständen nur über veraltete Informationen verfügt. Dies führt nicht dazu, dass auf das Ersuchen nicht einzutreten oder dass die Amtshilfe schon allein aus diesem Grund zu verweigern wäre. Der Umstand, dass sich die Situation geändert hat, ist aber bei der Frage, ob, und wenn ja, allenfalls in welchem Umfang Amtshilfe zu gewähren ist, zu berücksichtigen.

**3.2.4** Was die übrigen behaupteten Verbindungen (jene über I. \_\_\_\_\_ sowie Vater und Sohn O. \_\_\_\_\_ und P. \_\_\_\_\_) angeht, ist Folgendes festzuhalten:

**3.2.4.1** Zu Recht bringen die Beschwerdeführerinnen zwar vor, dass der Umstand, dass eine Person für mehrere Gesellschaften zeichnungsbe-rechtigt ist, noch nicht dazu führt, dass diese Gesellschaften verbunden sind. Er rechtfertigt aber eine Kontrolle, ob allenfalls doch eine Verbindung besteht, insbesondere weil der FTS über M. \_\_\_\_\_ über eine weitere Ver-bindung zu verfügen glaubt. Letztlich geht es im Amtshilfeersuchen des FTS ja gerade darum, festzustellen, ob (noch weitere) Verbindungen zwi-schen den Gesellschaften bestehen (ob in diesem Zusammenhang eine Selbstkontrahierung vorliegen könnte, ist dem Amtshilfeersuchen nicht zu entnehmen, spielt vorliegend aber auch keine Rolle). Weiter ist eine Ähn-lichkeit im Namen der beiden Gesellschaften, für die I. \_\_\_\_\_ zeich-nungsberechtigt ist, nicht zu übersehen. Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerinnen vorbringen, es gebe schon in der Schweiz mehrere juristische Personen mit diesem Namensbestandteil. Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass die ESTV grundsätzlich auf die Angaben im Amtshilfeersuchen abstellen darf. Macht die ersuchende Behörde Verbin-dungen geltend, muss die ESTV diese nicht hinterfragen, sofern sie nicht abwegig erscheinen (vgl. E. 3.5.2).

**3.2.4.2** Gleiches gilt für die verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen den Direktoren der H. \_\_\_\_\_ und der Beschwerdeführerin 3. Diese be-deuten zwar in der Tat nicht per se, dass zwischen den Gesellschaften eine Verbindung besteht, sie rechtfertigen allenfalls aber weitere Abklärungen. So kennt etwa das schweizerische Recht Konstruktionen wie geldwerte

Leistungen, bei denen eine (auch verwandtschaftliche) Verbindung zwischen Personen, unter denen Leistungen ausgetauscht werden, weitere Untersuchungen rechtfertigen. Mit «Sippenhaft» hat derlei jedenfalls nichts zu tun.

**3.2.5** Damit kann festgehalten werden, dass das Gesuch keine «fishing expedition», sondern eine konkrete Anfrage ist.

### **3.3**

**3.3.1** Ebenfalls im Zusammenhang mit der Frage, ob eine «fishing expedition» vorliegt, machen die Beschwerdeführerinnen geltend, es führte zu einer Umkehr der Beweislast, wenn sie die fehlende Verbindung zwischen den Gesellschaften beweisen müssten.

**3.3.2** Es entspricht der üblichen Beweislastverteilung in Amtshilfeverfahren, dass die ESTV vom im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt ausgehen darf, sofern dieser keine offensichtlichen Fehler, Lücken und Widersprüche aufweist (E. 2.5.2). Solche hat die ESTV im vorliegenden Ersuchen – nach Ergänzung des Sachverhalts durch den FTS – nicht gefunden. Auch dem Bundesverwaltungsgericht erscheint dieser ergänzte Sachverhalt schlüssig. Zwar stellen sich die Verbindungen zwischen verschiedenen Gesellschaften als vage dar, doch ist nachvollziehbar, weshalb der FTS diese Verbindungen vermutet. Wie zuvor dargelegt (E. 3.2.4), genügen die Verbindungen (Zeichnungsberechtigung für zwei Gesellschaften; Vater-Sohn-Beziehung zwischen den Direktoren zweier Gesellschaften), damit die weitere Abklärungen vorgenommen werden dürfen.

**3.3.3** Damit ist es an den Beschwerdeführerinnen, den Sachverhalt sofort mit Urkunden zu widerlegen (E. 2.5.3). Dies versuchen die Beschwerdeführerinnen nur in Bezug auf die Stellung von M.\_\_\_\_\_ als Direktor der N.\_\_\_\_\_ und deren Stellung als Direktorin der H.\_\_\_\_\_.

[Beweismittel und deren Würdigung]

Wie es sich damit verhält, kann indessen offen gelassen werden. Denn – wie bereits festgehalten (E. 3.2.3) – würde selbst der Umstand, dass M.\_\_\_\_\_ und die N.\_\_\_\_\_ nicht die im Amtshilfeersuchen behaupteten Direktorenstellungen bekleideten, weder dazu führen, dass nicht auf das Ersuchen einzutreten gewesen wäre, noch dazu, dass die Amtshilfe aus diesem Grund vollständig zu verweigern wäre. Allenfalls würde einzig die N.\_\_\_\_\_ aus dem Beziehungsgeflecht der Gesellschaften und natürlichen Personen herausfallen. Die übrigen Personen wären nach wie vor

direkt oder indirekt miteinander verbunden. Die N.\_\_\_\_\_ betreffend werden aber Fragen weder gestellt noch beantwortet.

**3.3.4** Was die übrigen Beziehungen betrifft (insbesondere die Zeichnungsberechtigung von I.\_\_\_\_\_ für zwei Gesellschaften sowie die Vater-Sohn-Beziehung der Direktoren zweier weiterer Gesellschaften), wurde bereits ausgeführt, dass die Argumente der Beschwerdeführenden diese nicht zu entkräften vermögen (E. 3.2.4).

**3.4** Damit ist zu prüfen, ob die Informationen als im Sinne von Art. 25a Abs. 3 DBA-RU erhältlich zu gelten haben. Zwar können Rügen betreffend Drittpersonen (hier insbesondere betreffend M.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_) nur vorgebracht werden, wenn die beschwerdeführenden Personen durch die entsprechenden Informationen bzw. deren Übermittlung selbst (direkt oder indirekt) betroffen sind und so ein rechtlich geschütztes Interesse haben (vgl. Urteil des BVGer A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.1). Vorliegend hat das Bundesverwaltungsgericht Rügen betreffend M.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ in einem mit dem vorliegenden Verfahren direkt in Zusammenhang stehenden Verfahren (A-7956/2016) aber ohnehin zu prüfen, wobei sich die Ergebnisse der beiden Verfahren nicht widersprechen dürfen. Daher sind diese Rügen auch hier von Amtes wegen zu prüfen.

**3.4.1** Nicht weiter einzugehen ist auf die Erhältlichkeit jener Informationen, die öffentlichen Quellen (beispielsweise dem Handelsregister) zu entnehmen sind oder die die Vorinstanz von der Steuerverwaltung des Kantons [...] erhalten hat. Diese sind auch nach dem innerstaatlichen Recht erhältlich (E. 2.4.3).

**3.4.2** Es bleibt zu prüfen, wie es sich mit jenen Informationen verhält, die M.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ der Vorinstanz gegeben haben.

**3.4.2.1** Die Art der Tätigkeit der F.\_\_\_\_\_ kann geeignet sein, ihre Besteuerung zu beeinflussen. Sie kann nämlich den Steuerstatus der Gesellschaft beeinflussen. Damit ist die F.\_\_\_\_\_ umfassend mitwirkungspflichtig (E. 2.4.2). Nicht verlangt ist, dass eine Besteuerung in Russland beeinflusst wird. Es genügt, wenn die Informationen eine Besteuerung in der Schweiz zu beeinflussen vermögen. Diese Information ist nach innerstaatlichem Recht erhältlich.

**3.4.2.2** Gleiches gilt für die Anzahl ihrer Mitarbeitenden. Auch diese Information betrifft sie selbst und sie ist hier umfassend mitwirkungspflichtig

(E. 2.4.2). Zudem hat das Bundesgericht entschieden, dass die Anzahl und gar der Name der Mitarbeitenden eine Information ist, die zu übermitteln ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_690/2015 vom 15. März 2016 E. 4.3). Es handelt sich um eine Information, die eine steuerpflichtige Person in Anwendung von Art. 126 DBG geben muss, weil sie ihre Besteuerung beeinflussen kann. Das Bundesgericht hat dies im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen und verdeckten Gewinnausschüttungen entschieden. Im vorliegenden Fall geht es zwar nicht direkt um solche Konstellationen, doch hängt die Behandlung der im Amtshilfeersuchen genannten Darlehen davon ab, ob die daran beteiligten Personen (indirekt) miteinander verbunden sind. Insofern sind rechtswesentliche Übereinstimmungen mit den zuvor genannten Konstellationen erkennbar. Die Information nach der Anzahl Mitarbeitenden ist demnach nach innerstaatlichem Recht erhältlich.

**3.4.2.3** Die Beantwortung der Frage, wer an der F.\_\_\_\_\_ wirtschaftlich berechtigt ist bzw. wer die Aktionäre sind, kann in gewissen Konstellationen ebenfalls Auswirkungen auf die Besteuerung haben. Damit ist die F.\_\_\_\_\_ diesbezüglich umfassend auskunftspflichtig und die Information ist nach innerstaatlichem Recht erhältlich (E. 2.4.2).

**3.4.2.4** Die Höhe des Aktienkapitals ist für die Besteuerung der F.\_\_\_\_\_ relevant. Sie ist diesbezüglich umfassend mitwirkungspflichtig, so dass diese Information nach innerstaatlichem Recht erhältlich ist (vgl. E. 2.4.2).

**3.4.2.5** Die Beteiligungen der F.\_\_\_\_\_ betreffen einerseits wiederum sie selbst, weshalb die umfassende Mitwirkungspflicht zum Tragen kommt. Sie wurden zudem auch von der Steuerverwaltung des Kantons [...] mitgeteilt, weshalb sie so oder anders nach innerstaatlichem Recht erhältlich sind (E. 2.4.2 f.).

**3.4.2.6** Die Frage über abgeschlossene Geschäfte der F.\_\_\_\_\_ ist für diese steuerrelevant und daher ebenfalls nach innerstaatlichem Recht erhältlich (E. 2.4.2).

**3.4.2.7** Die Informationen zur Steuererklärung konnten wiederum auch von der Steuerverwaltung des Kantons [...] erhältlich gemacht werden. Auch ist die Steuererklärung für die Besteuerung relevant. Damit ist sie nach innerstaatlichem Recht erhältlich (E. 2.4.2 f.).

**3.4.2.8** M.\_\_\_\_\_ ist betreffend die von ihm gehaltenen Beteiligungen auskunftspflichtig, da diese Information seine Besteuerung betrifft. Damit ist sie nach innerstaatlichem Recht erhältlich (E. 2.4.2).

**3.4.3** Somit sind sämtliche Informationen nach schweizerischem Recht erhältlich.

### **3.5**

#### **3.5.1**

**3.5.1.1** Nun ist darauf einzugehen, ob die vom FTS verlangten Informationen im Sinne von Art. 25a Abs. 1 DBA-RU voraussichtlich erheblich sind.

**3.5.1.2** Die Information, dass M. \_\_\_\_\_ [Bürgerrecht] ist, kann sich als relevant erweisen, da die Frage der Nationalität unter bestimmten Voraussetzungen dabei helfen kann, für die Besteuerung der im ersuchenden Staat steuerpflichtigen Person relevante Zusammenhänge herzustellen. Sie kann ohnehin mitgeteilt werden, denn dabei handelt es sich um eine öffentlich zugängliche Information. Es besteht kein Grund, diese nicht zu übermitteln.

**3.5.1.3** Dem dem Ersuchen zugrundeliegenden Sachverhalt ist ein Beziehungsgeflecht verschiedener juristischer und natürlicher Personen zu entnehmen. Unter diesen Umständen kann für den FTS durchaus von Bedeutung sein, in Erfahrung zu bringen, ob M. \_\_\_\_\_ zu weiteren Personen als der F. \_\_\_\_\_ Beziehungen aufweist. Ohnehin hat das Bundesgericht das Erfordernis, dass die Informationen voraussichtlich erheblich sein müssten, als «nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen» bezeichnet (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1).

**3.5.1.4** Eine andere Frage ist, ob jene Informationen, die dann tatsächlich übermittelt werden sollen, im Sinne von Art. 25a Abs. 1 Satz 1 DBA-RU voraussichtlich erheblich sind. Zwar hat das Bundesgericht festgehalten, es spiele keine Rolle, wenn sich herausstelle, dass die einmal beschafften Informationen nicht relevant seien. Es hält aber im gleichen Absatz auch fest, der ersuchende Staat könne Auskünfte nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich sei. Komme die Steuerbehörde des ersuchten Staates zum Schluss, ein Zusammenhang sei steuerlich nicht relevant, müsse sie gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG diese Informationen aussondern oder unkenntlich machen (E. 2.3.2). Damit diese letzten Aussagen nicht ihres Sinns entleert werden, kann dieser Absatz nur so verstanden werden, dass eine allfällige fehlende Relevanz der tatsächlich edierten Informationen nicht dazu führt, im Nachhinein Zweifel am Amtshilfeersuchen zu wecken. Es muss dem ersuchten Staat aber unbenommen sein, Informationen von der Übermittlung auszunehmen, deren Erheblichkeit – gemäss Protokoll zum DBA-

RU – für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich sind (E. 2.3.2).

**3.5.1.5** Es ist vorliegend äusserst unwahrscheinlich, dass konkret die Informationen, [zu Beteiligungen], für die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 oder die Frage, ob die G.\_\_\_\_\_ und die F.\_\_\_\_\_ miteinander verbunden sind, in irgendeiner Art relevant sein können. [...]

**3.5.1.6** Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass die soeben genannten Informationen (E. 3.5.1.5) dem FTS nicht zu übermitteln sind. Die ESTV wird den FTS darauf hinzuweisen haben, dass die Beantwortung der Frage nach der Beteiligung von M.\_\_\_\_\_ an Gesellschaften zwar [...], aber als für die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 nicht relevant erachtet werden.

Die Information, dass M.\_\_\_\_\_ [Bürgerrecht] ist, darf dem FTS übermittelt werden, [zu Beteiligungen].

## **3.5.2**

**3.5.2.1** Der FTS nennt die F.\_\_\_\_\_ ausdrücklich im Amtshilfeersuchen. Auch ist sie an der Beschwerdeführerin 1, deren Besteuerung in Russland überprüft werden soll, indirekt beteiligt. Zumindest wird dies von den Beschwerdeführerinnen nicht in Frage gestellt. Da der FTS eine wirtschaftliche Verbindung zwischen der F.\_\_\_\_\_ und der G.\_\_\_\_\_ überprüft, sind Informationen zur Tätigkeit der Ersteren und zur Anzahl ihrer Angestellten geeignet, um festzustellen, ob es sich um eine Gesellschaft mit tatsächlicher Geschäftstätigkeit handelt oder nicht. Die Frage nach dem Aktienkapital kann der Beantwortung der Frage dienen, ob die Gesellschaft Substanz hat. Die Fragen nach den wirtschaftlich Berechtigten, Gründern, Aktionären, Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitgliedern sowie nach den Beteiligungen der F.\_\_\_\_\_ können dazu dienen, weitere Verbindungen zwischen den natürlichen und juristischen Personen, wie sie im Sachverhalt geschildert sind, herzustellen. Noch direkter steht die Frage zu geschäftlichen Verbindungen zwischen der F.\_\_\_\_\_, der G.\_\_\_\_\_, der Beschwerdeführerin 3, der Beschwerdeführerin 4 und der Beschwerdeführerin 2 mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt in Zusammenhang. Auch die Frage nach der Besteuerung der F.\_\_\_\_\_ kann bei verbundenen Unternehmen relevant sein (BGE 143 II 185 E. 4.4).

**3.5.2.2** Verbindungen zwischen der F.\_\_\_\_\_ und der G.\_\_\_\_\_ können nicht ausgeschlossen werden, sondern erscheinen weiterhin durchaus möglich. Damit sind die entsprechenden Fragen des FTS zu beantworten.

**3.5.2.3** Nicht zu übermitteln ist hingegen die Information, [...]. Diese Information stammt aus einem Zeitraum, der ausserhalb von jenem liegt, für den Amtshilfe zu leisten ist. Anders als beispielsweise ein Bankformular A, das zwar vor der Geltung einer Amtshilfeklausel erstellt worden sein kann, aber zur Zeit, für die Amtshilfe geleistet wird, immer noch gilt, ist die Gründung der Gesellschaft ein abgeschlossen Vorgang [...].

### **3.5.3**

**3.5.3.1** Da Informationen zu wirtschaftlich Berechtigten im vorliegenden Fall mitzuteilen sind (E. 3.5.2.1), sind die Namen von [Namen] dem FTS zu übermitteln. [...]

**3.6** Nach dem Gesagten ist von Amtes wegen und in Übereinstimmung mit dem Ergebnis im Verfahren A-7956/2016 festzuhalten, dass einige M.\_\_\_\_\_ betreffende Informationen nicht zu übermitteln sind. [Beteiligungen]. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## **4.**

**4.1** Die Verfahrenskosten werden auf Fr. 7'500.-- festgesetzt. Von Amtes wegen ist festzuhalten, dass einige wenige Informationen nicht zu übermitteln sind. Diese sind aus Sicht der Beschwerdeführerinnen von untergeordneter Bedeutung, sodass sich dieser Umstand, selbst wenn diesbezüglich von einem teilweisen Obsiegen der Beschwerdeführerinnen auszugehen wäre, nicht auf die Verlegung der Kosten auswirkt. Damit haben die Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die einbezahlten Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 7'500.-- (je Fr. 1'500.-- in den Verfahren A-8018/2016, A-8020/2016, A-8021/2016, A-8022/2016 und A-8023/2016) sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**4.2** Den Beschwerdeführerinnen ist nach dem Gesagten (E. 4.1) keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario). Der Vorinstanz ist ebenfalls keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**5.**

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 10 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.**

Es wird festgestellt, dass die in Dispositivziffer 2.1 und 2.2 des Urteils A-7956/2016 vom 8. November 2017 genannten Informationen dem FTS nicht übermittelt werden dürfen:

**1.1** [...] Die Antwort auf Frage 4 im Amtshilfeersuchen des FTS ist entsprechend zu modifizieren.

**1.2** Auch darf nicht mitgeteilt werden, [...]. Die Antwort auf Frage 3 im Amtshilfeersuchen des FTS ist entsprechend zu modifizieren.

**2.**

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 7'500.-- werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt. Die einbezahlten Kostenvorschüsse in Höhe von insgesamt Fr. 7'500.-- (je Fr. 1'500.-- in den Verfahren A-8018/2016, A-8020/2016, A-8021/2016, A-8022/2016 und A-8023/2016) werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). 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 Person in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: