Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-5146/2018

Urteil vom 28. Juli 2020

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Tanja Petrik-Haltiner.

Parteien

A._____ AG,
(…),
vertreten durch
lic. iur. Thomas Hentz, Advokat,
Kellerhals Carrard Basel KIG,
Hirschgässlein 11, Postfach 257, 4010 Basel,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FI).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 18. April 2018 stellte die Finnish Tax Administration (nachfolgend: FTA) gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 16. Dezember 1991 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.934.51; DBA CH-FI) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Dieses richtet sich gegen B._____ (nachfolgend: betroffene Person) und betrifft den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2017. Die FTA schildert den relevanten Sachverhalt wie folgt:

«We are currently conducting a tax audit of B._____. B._____ is a person with unlimited tax liability in Finland. He is therefore obliged to pay tax on income received from Finland and abroad. B._____ has not declared any foreign company sourced income or any connections to foreign companies in his tax returns of the time period 2012 - 2016. The tax purpose of this request is to clarify the correct taxable income of B._____.

According to the audit findings B._____ has been the sole Shareholder and ultimate beneficial owner of the A._____ AG, which is registered in (…) in Switzerland. B._____ has purchased the shares of the company from C._____ in 29.8.2012. The purchase price has been 1 CHF.

According to the Finnish Act on taxation of shareholders in Controlled foreign companies (CFC), A._____ AG may be regarded as a CFC of which profits shall be considered taxable income in the hands of the shareholder. B._____ has submitted the closing balance of the year 2011, according to which A._____ AG owns shares of housing corporations and few companies practicing agency activities and consultancy activities.

Therefore it is obvious that the income of A._____ AG is not mainly generated from shipping, industrial or any other comparable production activities which are exempted from the scope of CFC regime. Thus, the Finnish CFC regime can be applied to a company, that is liable in Switzerland to less than 3/5 of the corresponding Finnish level of income taxation if it were a Finnish corporate body.

In February 9th 2018, B._____ promised our tax auditors he will submit a clarification of possible tax reliefs granted to the company, as well as income statements, balance sheets and tax assessment decisions in one

month. Nevertheless, the tax auditors have not received the mentioned documents and information.

Thus, in order to investigate whether the effective tax rate of A._____ AG is less than 3/5 of the effective tax rate of a Finnish company, we kindly ask you to provide us with e.g. income statements, balance sheets and tax assessment decisions.

B._____ has not declared in Finland any income derived from A._____ AG. However, based on the information regarding the assets of the company, it is likely the company has received income which may be regarded as undeclared CFC income for B._____. Furthermore, the company may have distributed dividends to its Shareholder.

B._____ has not submitted the bank account statements to our tax auditors. Therefore, in order to clarify B._____'s correct taxable income, we kindly ask you to provide us with bank account information regarding a bank account situated in Switzerland.»

A.b Auf dieser Grundlage ersucht die FTA um folgende Informationen zur A._____ AG:

«1. Please provide copies of registration documents covering all changes in the registration data.

2. Please provide information about the responsible person of A._____ AG (shareowners, board members, owners and ultimate beneficial owners) and any changes during the requested periods. Please state the nationality and TIN of the responsible persons.

3. Please provide copies of income statements and balance sheets.

4. Please provide copies of corporate tax returns and tax assessment decisions.

5. Has A._____ AG received a special tax status (e.g. holding company tax regime) or tax reliefs (e.g. tax holiday) for the purposes of canton or municipal taxation?

6. Has A._____ AG received an advance tax ruling? If yes, please provide a copy of the ruling.

7. Please provide the decisions on distribution of dividend.»

A.c Zusätzlich erbittet sie Informationen zu einem von ihr bezeichneten Bankkonto (IBAN […]) bei der damaligen D._____ AG (nachfolgend: Bank):

«1. Please provide copies of bank account statements.

2. Please provide names of the person(s) who opened the bank account, copies of all account opening documents including any documents showing the identity of the person(s) who opened the account (e.g. passport copy).

3. Can the bank account be operated online? Who has/had right to use the online banking service?

4. Please provide name of the person(s) who is/was authorized to operate the bank account. Please state the nationality and TIN of the person(s).

5. Are there any debit/credit cards linked with the bank account? Who has/had right to use the card(s)?

6. Does/Did B._____ have any personal bank accounts in D._____ AG? If yes, please provide copies of bank account statements.»

B.

B.a Mit den Editionsverfügungen vom 8. Mai 2018 ersuchte die ESTV die Steuerverwaltung des Kantons (…) (nachfolgend: Steuerverwaltung) sowie die Bank um die ersuchten Informationen. Letztere bat sie zugleich, die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und zur Bezeichnung einer Zustelladresse in der Schweiz aufzufordern.

B.b Mit Schreiben vom 15. Mai 2018 teilte die Bank mit, dass sie weder auf den Namen der betroffenen Person noch unter einem für diese Person geführten Pseudonym «irgendwelche Kontoguthaben, Depots, Schliessfächer oder andere Vermögenswerte» verwalte. Die betroffene Person sei weder an einem von der Bank geführten Portfolio wirtschaftlich berechtigt noch hätten jemals Vollmachten oder andere Rechte gegenüber einer dritten Kundenbeziehung zugunsten der betroffenen Person bestanden.

Da die Bank die betroffene Person nicht über das Amtshilfeverfahren informieren konnte, ersuchte die ESTV die FTA am 25. Mai 2018, sie zu ermächtigen, die betroffene Person an deren Adresse in Finnland direkt zu kontaktieren, um sie über das laufende Verfahren zu informieren. Diese Ermächtigung erteilte die FTA am 28. Mai 2018.

B.c Mit Schreiben vom 25. Mai 2018 beantwortete die Steuerverwaltung die gestellten Fragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b f.) und übermittelte ergänzend folgende Unterlagen:

- Handelsregisterauszüge betreffend Mutationen im Verwaltungsrat

- Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die Jahre 2012 bis 2016
- Steuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2016
- Veranlagungsverfügungen Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern für die Jahre 2012 bis 2016
- Gesuch der A._____ AG vom 1. Dezember 2014 um Besteuerung als Domizilgesellschaft
- Schreiben vom 20. Dezember 2017 betreffend Rückzug des Steuerrulings vom 1. Dezember 2014

C.

C.a Die ESTV versuchte, die betroffene Person mit Schreiben vom 6. Juni 2018 über das Amtshilfeverfahren und darüber, welche Informationen sie zu übermitteln beabsichtigte, zu informieren und sie aufzufordern, eine zustellungsberechtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen, sofern sie der beabsichtigten Übermittlung nicht zustimme und daher eine begründete Schlussverfügung erlassen werde.

C.b Dieses Notifikationsschreiben wurde am 5. Juli 2018 retourniert, woraufhin die ESTV die betroffene Person durch Veröffentlichung im Bundesblatt am 10. Juli 2018 über das Amtshilfeersuchen informierte und ihr Frist zur Bezeichnung einer zustellungsbevollmächtigten Person in der Schweiz setzte. Eine Reaktion auf diese Mitteilung innert Frist blieb aus.

D.

Mit Editionsverfügung vom 20. Juli 2018 ersuchte die ESTV die Bank aus verfahrenstechnischen Gründen erneut um die ersuchten Informationen, insbesondere mit Bezug auf das bezeichnete Bankkonto. Die Bank teilte der ESTV daraufhin mit Schreiben vom 25. Juli 2018 mit, dass sie die erwähnte IBAN-Nummer weder einer aktiven noch einer passiven Kundenbeziehung zuordnen und deshalb die entsprechenden Auskünfte nicht erteilen könne.

E.

Mit Schlussverfügung vom 7. August 2018 erklärte die ESTV, der FTA Amtshilfe betreffend die betroffene Person zu leisten, wobei die A._____ AG, die im Amtshilfeersuchen ebenfalls erwähnt und in der Schlussverfügung als beschwerdeberechtigte Person bezeichnet wird, in den zu übermittelnden Unterlagen erscheint bzw. Informationen über sie ausgetauscht werden sollen. Namentlich sollen sämtliche von der Steuerverwaltung und

der Bank edierten Informationen zu vorgenannten Fragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b f.) übermittelt werden.

Der betroffenen Person wurde die Verfügung mittels Publikation im Bundesblatt vom selbigen Datum eröffnet, der A._____ AG mit Schreiben vom 7. August 2018.

F.
Gegen diese Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) vom 7. August 2018 erhebt die A._____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 7. September 2018 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht.

F.a In formeller Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin, Einsicht in sämtliche Verfahrensakten nehmen zu können, welche die Vorinstanz der finnischen Behörde zu übermitteln beabsichtigt, und ersucht um Ansetzung einer angemessenen Frist zur Einreichung einer allfälligen Stellungnahme zu sämtlichen Akten. Weiter beantragt sie die Sistierung des Verfahrens, bis der ersuchende Staat die Erklärung abgegeben habe, dass die Daten nicht unrechtmässig beschafft worden seien.

F.b In materieller Hinsicht beantragt sie unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zuzüglich Mehrwertsteuer, die Schlussverfügung vom 7. August 2018 sei aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen sei nicht einzutreten.

F.c Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, die vorgenannte Verfügung sei aufzuheben und das Amtshilfeersuchen abzuweisen.

F.d Subeventualiter verlangt die Beschwerdeführerin, die vorgenannte Verfügung sei aufzuheben und es sei nur das Steuerformular 12 zu übermitteln, da darin alle für das steuerrechtliche Verfahren notwendigen Informationen enthalten seien. Das Formular sei zudem so zu schwärzen, dass die ersuchende Behörde daraus nicht ableiten könne, wie viele Personen Löhne und Spesen beziehen würden.

F.e Mit ihrem Subsubeventualantrag fordert sie die Aufhebung vorgenannter Verfügung und die Aussonderung bzw. Unkenntlichmachung folgender, aus ihrer Sicht unerheblicher Informationen:

– Registrierungsunterlagen zu allen sie betreffenden Registeränderungen;

- Informationen betreffend die verantwortlichen Personen wie Aktionäre, Verwaltungsräte, Eigentümer und wirtschaftlich Berechtigte;
- sämtliche Bankkontoauszüge;
- Namen von Personen, die das fragliche Konto eröffnet haben sowie alle Eröffnungsdokumente;
- Online-Zugangsberechtigungen zum Bankkonto;
- Kreditkarten zum Bankkonto;
- dass C._____ und E._____ Verwaltungsräte waren;
- sowie dass C._____ Aktien verkauft habe.

F.f Der Subsubsubeventualantrag zielt auf die Aufhebung und Rückweisung der strittigen Schlussverfügung an die Vorinstanz ab mit der Weisung, dieselben, von der Beschwerdeführerin aufgelisteten, aus ihrer Sicht nicht erheblichen Informationen auszusondern bzw. unkenntlich zu machen.

G.
Mit Vernehmlassung vom 7. November 2018 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

H.
Mit Zwischenverfügung vom 15. November 2018 schreibt das Bundesverwaltungsgericht den Antrag der Beschwerdeführerin auf Einsicht in die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen zufolge Gegenstandslosigkeit ab. Die Anträge der Beschwerdeführerin betreffend Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme und Stellung allfälliger Anträge sowie betreffend Sistierung des vorliegenden Verfahrens weist das Bundesverwaltungsgericht mit derselben Verfügung ab.

I.
Die Beschwerdeführerin nimmt mit Eingabe vom 29. November 2018 zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung, hält an den in der Beschwerde gestellten Anträgen fest und macht insbesondere geltend, die Übermittlung der Informationen sei auch auf Grundlage des Bundesgesetzes über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (DSG, SR 235.1) zu verweigern.

J.
Die Vorinstanz lässt sich dazu mit Eingabe vom 12. Dezember 2018 vernehmen und hält am Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde fest.

K.
Auf weitere Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – sofern entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der FTA gestützt auf Art. 26 DBA CH-FI zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Das StAhiG hält fest, dass die Schlussverfügung der ESTV betreffend die Übermittlung von Informationen der Beschwerde nach den allgemeinen Bestimmungen über die Bundesrechtspflege unterliegt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht 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 gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist somit gegeben.

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung zu übermittelnden Informationen beschwert und insofern zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

1.4 Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) ist einzutreten (vgl. aber hinten E. 2.4 und E. 9.2).

2.
Die Beschwerdeführerin macht geltend, ihr Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt worden. So sei die Schlussverfügung nicht begründet und ihr

nur unvollständig bzw. der betroffenen Person gar nicht eröffnet worden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.1 mit Hinweisen). Auf die diesbezüglichen Rügen der Beschwerdeführerin ist deshalb vorab einzugehen.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) umfasst diverse Teilgehalte, darunter das Akteneinsichtsrecht, das Recht auf Informationen über den Verfahrensausgang und das Recht auf einen begründeten Entscheid. Es stellt ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst letztlich alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (statt vieler BGE 135 II 286 E. 5.1 und Urteil des BVGer A-7302/2018 vom 26. Mai 2020 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

In Konkretisierung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sieht Art. 15 Abs. 1 StAhiG (in der seit 1. Februar 2013 unveränderten Fassung) vor, dass sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen sowie insbesondere Einsicht in die Akten nehmen können (zum Akteneinsichtsrecht im Amtshilfeverfahren siehe auch: Urteil des BGer 2C_223/2018 vom 14. März 2018 E. 2.3.3).

2.2

2.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Schlussverfügung vom 7. August 2018 sei nicht rechtsgenügend begründet. Insbesondere bestehe die Schlussverfügung nur aus Behauptungen statt Begründungen.

2.2.2 Zum Anspruch auf rechtliches Gehör gehört, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Begründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die verfügende Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und soll den Betroffenen ermöglichen, eine Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Die sachgerechte Anfechtung einer Verfügung

ist nur dann möglich, wenn sich sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz ein Bild über deren Tragweite machen können. Deshalb müssen in jedem Fall kurz die wesentlichen Überlegungen angeführt werden, von denen sich die zuständige Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihre Verfügung stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (zum Ganzen statt vieler BGE 136 I 184 E. 2.2.1 und Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 2.3 mit Hinweisen).

2.2.3 Die Schlussverfügung vom 7. August 2018 genügt den vorgenannten Anforderungen: Die Vorinstanz hat die wesentlichen sachverhaltlichen Elemente zusammengefasst und erklärt, auf welche rechtlichen Grundlagen sie ihren Entscheid stützt. Die angefochtene Schlussverfügung ist folglich rechtsgenügend begründet und eine Gehörsverletzung demnach nicht auszumachen.

2.3 Weiter bemängelt die Beschwerdeführerin, die an die ersuchende Behörde zu übermittelnden Unterlagen seien ihr mit der Schlussverfügung vom 7. August 2018 nicht zugestellt worden. Mit dieser unvollständigen Eröffnung sei ihr Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs verletzt worden.

Bereits mit Zwischenverfügung vom 15. November 2019 hat das Bundesverwaltungsgericht in E. 4.2 festgehalten, dass der Anspruch der Beschwerdeführerin auf Einräumung des rechtlichen Gehörs in dieser Hinsicht gewahrt wurde: Die Vorinstanz setzte der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 6. Juni 2018 Frist zur Stellungnahme, welche sie bis zum 27. Juni 2018 erstreckte. Dabei wurde die Beschwerdeführerin auf ihr Akteneinsichtsrecht hingewiesen und es wurden ihr nach eigenen Angaben Unterlagen zugestellt, wobei es sich aktenkundig um diejenigen Unterlagen handelt, welche im Rahmen des Amtshilfeverfahrens übermittelt werden sollen. Da sich die Beschwerdeführerin nicht mehr äusserte, erliess die Vorinstanz am 7. August 2018 die Schlussverfügung. Auch im Rahmen des vorliegenden Verfahrens erhielt die Beschwerdeführerin im Übrigen Gelegenheit, sich zu den ihr vorliegenden Unterlagen zu äussern.

2.4 Sodann rügt die Beschwerdeführerin, die Vorinstanz habe die betroffene Person nicht über das laufende Amtshilfeverfahren informiert, sei doch die Schlussverfügung lediglich ihr selbst eröffnet worden. Auch E._____ und C._____ als Drittpersonen, von denen Informationen

übermittelt werden sollen, seien nicht über das laufende Amtshilfeverfahren in Kenntnis gesetzt worden. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist auf Rechtsmittel, die stellvertretend für einen Dritten bzw. in dessen Interesse erhoben werden, nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 mit Hinweisen). Mit ihrem Vorbringen macht die Beschwerdeführerin solche Drittinteressen geltend, weshalb auf diese Rüge nicht einzugehen ist. Im Übrigen wurde die Schlussverfügung vom 7. August 2018 der betroffenen Person mittels Publikation im Bundesblatt eröffnet und gelten die beiden anderen erwähnten natürlichen Personen – wovon die eine Verwaltungsratsmitglied und damit Organ der Beschwerdeführerin ist und die andere auch in dieser Funktion tätig war und mittlerweile als Domiziladresse fungiert – praxisgemäss durch Information an diese selbst als in Kenntnis gesetzt.

3.

In materieller Hinsicht ist im vorliegenden Verfahren zu prüfen, ob die Vorinstanz dem finnischen Amtshilfeersuchen zu Recht stattgegeben hat bzw. ob sich die angefochtene Schlussverfügung als bundesrechtskonform erweist. Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, die von der FTA verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich und es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor (vgl. E. 5), sie bezweifle die rechtmässige Herkunft der Daten bzw. vermute treuwidriges Verhalten der ersuchenden Behörde (E. 6), die finnische CFC-Regelung sei abkommenswidrig (E. 7) und verstosse gegen den schweizerischen ordre public (E. 8). Zudem würde unzulässigerweise spontane Amtshilfe geleistet (vgl. hinten E. 9). Strittig ist zudem, ob das Prinzip der Subsidiarität (vgl. E. 10) und das Erhältlichkeits- und Reziprozitätsprinzip gewahrt werden (vgl. E. 11).

4.

4.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Finnland ist für Steuerjahre ab dem 1. Januar 2011 Art. 26 DBA CH-FI in der geltenden Fassung sowie Ziff. 4 des dazugehörigen Protokolls (in Kraft getreten am 19. Dezember 2010; vgl. Art. V Abs. 2 Bst. b des Protokolls vom 22. September 2009; AS 2010 5949, 5951 und BBl 2010 1171). Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-FI tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entspre-

chende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch den persönlichen Geltungsbereich nach Art. 1 nicht eingeschränkt.

4.2 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen. Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. zum Ganzen statt vieler Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2 mit Hinweisen).

5.

5.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Amtshilfeersuchen stelle eine unzulässige Beweisausforschung dar, weil die Tatsachen, die einen Verdacht auf einen Verstoss gegen einschlägige Steuerpflichten nahe legten, nicht schlüssig und substantiiert dargelegt würden. Es werde lediglich behauptet, die betroffene Person habe als ihr Alleinaktionär und einzige wirtschaftliche Berechtigte in der fraglichen Periode wahrscheinlich Einkünfte erzielt, die nebst Dividendenausschüttungen als nicht deklariertes «Controlled Foreign Company Income» qualifiziert werden könnten, obschon kein nachvollziehbarer Verdacht vorliege, dass die betroffene Person von ihr Einkommen bezogen habe. Die finnische Behörde nenne lediglich eine IBAN-Nr. und verlange diesbezüglich weitere Angaben. Im Übrigen hätten sich die Behauptungen der ersuchenden Behörde als falsch erwiesen: So hätte sich herausgestellt, dass die betroffene Person keine Verbindungen zur fraglichen Bank unterhalte. Auch wenn grundsätzlich aufgrund der Tatsache, dass sich eine Vermutung nicht bestätige, nicht darauf geschlossen werden könne, sie basiere auf rechtswidrigen Handlungen, so sei vorliegend doch die dem Amtshilfeverfahren zugrunde liegende Information falsch und es bestehe keinerlei Verbindung zur betroffenen Person.

Es sei im Übrigen nicht nachvollziehbar, wofür zur Veranlagung der betroffenen Person Informationen zu allen Registeränderungen und betreffend alle verantwortlichen Personen wie Aktionäre/Eigentümer, Verwaltungsratsmitglieder und wirtschaftliche berechtigte Personen erheblich

sein sollten. Diese Informationen seien mit Blick auf das Untersuchungsverfahren zweckfremd. Insgesamt fehle es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bzw. erkläre die ersuchende Behörde nicht, weshalb die verlangten Informationen für die Erhebung der Steuern der betroffenen Person erheblich seien. Für die Beurteilung, ob die strittige CFC-Regelung anwendbar sei oder nicht, würde die Übermittlung der Steuerveranlagungen reichen. C._____ weise keinen Bezug zu Finnland auf und es bestehe kein sachlicher Zusammenhang zwischen ihm und dem steuerrechtlichen Verfahren bezüglich die betroffene Person. Ebenso unklar sei, weshalb Informationen zu E._____ mit Wohnsitz in der Schweiz übermittelt werden sollten. Da unbestritten sei, dass sie ihr Geschäft in der Schweiz betreibe und somit nicht zu überprüfen sei, ob es sich um eine Briefkastengesellschaft handle, sei die Übermittlung von Informationen, die sie und die beiden anderen Drittpersonen betreffe, nicht erheblich und damit unzulässig. Art. 26 Abs. 1 DBA CH-FI bilde keine Rechtsgrundlage zur Übermittlung von Informationen, die nicht vom DBA CH-FI erfasst seien. Für den Fall, dass wider Erwarten Amtshilfe geleistet werde, sei diese auf die Übermittlung ihres Steuerformulars 12 für die Jahre 2012 bis 2016 zu beschränken, welches alle für das steuerrechtliche Verfahren gegen die betroffene Person notwendigen Informationen beinhalte. Daraus ergebe sich, dass einzig C._____ ein Einkommen von ihr empfangen habe, nicht jedoch die betroffene Person. Dessen Name sowie der empfangene Betrag seien diesfalls zu schwärzen, ebenso das Kästchen betreffend Lohn- und Spesenauszahlungen, da es nicht anginge, dass die finnische Behörde darüber informiert werde, wie viele Personen Löhne und Spesen von ihr empfangen hätten.

Die ersuchende Behörde mache zudem ungenügende Angaben zum Steuerzweck: So erkläre sie weder, auf welche CFC-Regelung sie sich abstütze noch mache sie konkrete Angaben zum Inhalt dieser Regelung.

Strittig und zu prüfen ist demnach, ob das fragliche Ersuchen sich von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen vermag.

5.2

5.2.1 Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2

sowie statt vieler Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

Dementsprechend hält Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zu Art. 26 DBA CH-FI fest, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden 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. Die im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben sind zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions»; sie sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

Weiter besteht nach Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zu Art. 26 DBA CH-FI Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 26 DBA CH-FI den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

(i) die Identifikation der steuerpflichtigen Person, wobei diese Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann;
(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) den Namen und die Adresse des mutmasslichen Informationsinhabers, soweit sie bekannt sind.

5.2.2 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im

Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler BGE 144 II 29 E. 4.2.2, BGE 142 II 161 E. 2.1.1 je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen, zit. in Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

5.2.3 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.4, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.4 mit Hinweisen).

5.2.4 Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (vgl. Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.5 mit Hinweisen).

5.2.5 Insofern die Beschwerdeführerin beantragt, die Identität weiterer, in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinenden Dritten sei nicht preiszugeben, ist sie dazu nicht legitimiert und wäre demnach in diesem Umfang nicht auf die Beschwerde einzutreten (vgl. Urteil des BVGer A-704/2019 vom 9. April 2020 E. 4.5.1 mit Hinweis und auch vorne E. 2.4). Im Rahmen der von Amtes wegen vorzunehmenden Prüfung der materiellen Voraussetzungen der Gewährung der Amtshilfe – insbesondere mit Blick darauf, dass es auch um die Übermittlung von Informationen, welche die Beschwerdeführerin selbst als beschwerdeberechtigte Drittperson betreffen, geht – ist dennoch auf die in diesem Zusammenhang relevanten datenschutzrechtlichen Aspekte einzugehen. Diese sind in Art. 4 Abs. 3 StAhiG wie folgt geregelt: Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen ist unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechtigte Interessen von nicht betroffenen Personen das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (zur voraussichtlichen Erheblichkeit von Informationen vgl. vorne E. 5.2.2-5.2.4).

Durch Art. 4 Abs. 3 StAhiG sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen ("fruit d'un pur hasard"; zur Auslegung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG vgl. auch Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1; 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] BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.2 mit weiteren Hinweisen).

Zusammenfassend ist die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen nicht zulässig, ausser die Informationen sind mit Blick

auf den vom ersuchenden Staat verfolgten Steuerzweck voraussichtlich erheblich und ihre Aushändigung verhältnismässig im Sinne, dass eine Schwärzung dieser Informationen das Amtshilfeersuchen wertlos machen würde. Der Name eines Dritten kann somit in den zu übermittelnden Unterlagen belassen werden, wenn dies geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (vgl. statt vieler BGE 144 II 29 E. 4.2.3 sowie Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.4, je mit Hinweisen).

Wird die Anonymisierung von Daten einzelner Personen verlangt, die in der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden Unterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der bundesverwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung in solchen Konstellationen in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5 mit weiteren Hinweisen).

5.3

5.3.1 Aus dem im Ersuchen dargelegten und grundsätzlich unbestrittenen Sachverhalt geht hervor, dass die FTA eine Steuerprüfung («tax audit») zur betroffenen Person durchführe, welche in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig und daher verpflichtet sei, auf in Finnland und im Ausland generiertem Einkommen Steuern zu bezahlen. Die betroffene Person habe in den Steuererklärungen von 2012 bis 2016 kein Einkommen aus ausländischen Unternehmen oder Verbindungen zu ausländischen Gesellschaften deklariert. Untersuchungen hätten jedoch ergeben, dass die betroffene Person einzige Aktionärin und wirtschaftlich Berechtigte der Beschwerdeführerin gewesen sei, nachdem sie am 29. August 2012 sämtliche Aktien von C._____ zum Preis von Fr. 1.– gekauft habe. Die betroffene Person habe kein aus der Beschwerdeführerin generiertes Einkommen deklariert, obwohl es aufgrund der Informationen betreffend die Vermögenswerte der fraglichen Gesellschaft, wie sie sich aus der Bilanz 2011 ergäben, welche ihr die betroffene Person im innerstaatlichen Verfahren eingereicht habe, wahrscheinlich sei, dass die Gesellschaft Einnahmen erzielt habe, die als nicht deklariertes Einkommen der betroffenen Person aus einer CFC zu qualifizieren seien. Ausserdem könnte die Gesellschaft der betroffenen Person als ihrer Aktionärin Dividenden ausgeschüttet haben, die ebenfalls

als Einkommen zu versteuern wären. Die betroffene Person habe trotz entsprechender Zusicherung weder Kontoauszüge noch Unterlagen zur Beschwerdeführerin (Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Steuerveranlagungen) geliefert. Das Ersuchen diene dem Zweck, das korrekte steuerbare Einkommen der betroffenen Person festzustellen, insbesondere ob im Zusammenhang mit der Beteiligung an der bzw. allgemein im Verhältnis zur Beschwerdeführerin Einkommen in der Schweiz generiert wurde während des fraglichen Zeitraums, welches in Finnland hätte besteuert werden müssen (vgl. auch vorne Sachverhalt Bst. A.a)

Die FTA legt nachvollziehbar dar, dass es für die steuerliche Würdigung der finanziellen Situation der betroffenen Person, welche im innerstaatlichen Verfahren ihren Mitwirkungspflichten nicht (vollständig) nachgekommen ist (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A.a), relevant ist, Einblick in interne Dokumente der Beschwerdeführerin betreffend ihre finanzielle Situation und betreffend finanzielle Transaktionen während des fraglichen Zeitraums zu erhalten. Die ersuchten Informationen – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin insbesondere auch Registeränderungen und solche betreffend alle verantwortlichen Personen wie Aktionäre/Eigentümer, Verwaltungsratsmitglieder und wirtschaftlich an ihr berechtigte Personen – sind voraussichtlich erheblich, um nachvollziehen zu können, ob der betroffenen Person Gelder zugeflossen sind, welche in Finnland als zu versteuerndes Einkommen qualifiziert werden könnten. Diese Vermutung erscheint nachvollziehbar, da sich aus dem öffentlich zugänglichen Handelsregisterauszug ergibt, dass die betroffene Person in der fraglichen Periode nicht nur Aktionärin, sondern auch Verwaltungsratsmitglied der Beschwerdeführerin war und somit nicht nur aus ihrer Beteiligung besteuerbare geldwerte Vorteile entstanden sein könnten, sondern sie wahrscheinlich auch in ihrer Organfunktion von der Beschwerdeführerin entlöhnt wurde.

Das fragliche Ersuchen vermag sich demnach von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen (vgl. auch vorne E. 5.2.1 und Sachverhalt Bst. A.a): Es nennt die betroffene Personen, die Zeitperiode und den Steuerzweck, für welche/n die fraglichen, im Ersuchen beschriebenen Informationen verlangt werden – «the tax purpose of this request is to clarify the correct taxable income of…» – sowie die Daten der Informationsinhaberin und es ist genügend präzise formuliert. Die ersuchten Informationen – betreffend ein Konto, dessen IBAN-Nummer der FTA bekannt ist und die Finanzunterlagen zur Beschwerdeführerin (insbesondere Bilanzen, Erfolgsrechnungen und Steuerveranlagungen) – weisen den im Rahmen der reinen Plausibilitätskontrolle zu prüfenden notwendigen Zusammenhang zum

dargelegten Sachverhalt auf (vgl. vorne E. 5.2.3) und sind somit entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin voraussichtlich erheblich für die korrekte Bemessung der Einkommenssteuer der betroffenen Person in Finnland, womit sich das Amtshilfeersuchen als grundsätzlich zulässig erweist. Es bestehen im Übrigen keine Anzeichen dafür, dass der geschilderte Sachverhalt widersprüchlich, fehler- oder lückenhaft wäre und deshalb an ihm gezweifelt werden müsste (vgl. vorne E. 4.2). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass sich nach Einholen der ersuchten Informationen herausgestellt hat, dass die betroffene Person keine Verbindung zur fraglichen Bank aufweist. Keine Rolle im Rahmen der Leistung von Amtshilfe spielt nämlich, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese irrelevant sind (vgl. vorne E. 5.2.2). Das strittige Ersuchen genügt sodann den Anforderungen von Ziff. 4 Bst. c des Protokolls zu Art. 26 DBA CH-FI (vgl. dazu vorne E. 5.2.1).

5.3.2 Daran ändert auch der Einwand der Beschwerdeführerin nichts, C._____ weise keinen Bezug zu Finnland auf und es bestehe kein sachlicher Zusammenhang zwischen ihm und dem steuerrechtlichen Verfahren bezüglich die betroffene Person. Ebenso unklar sei, weshalb Informationen zu E._____ mit Wohnsitz in der Schweiz übermittelt werden sollten. Da die beiden erwähnten Personen nicht direkt vom Amtshilfeersuchen betroffen sind, es also nicht um die Abklärung ihrer steuerrechtlichen Situation in Finnland geht, sondern sie lediglich als Dritte in den zu übermittelnden Akten auftauchen, brauchen sie keinen Bezug zu Finnland aufzuweisen (vgl. vorne E. 5.2.4 e contrario). Es ist sodann nicht erkennbar, dass die fraglichen Personen in den im Rahmen des strittigen Amtshilfeersuchens zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten bloss zufällig auftauchen. Vielmehr bilden sie als der FTA namentlich bekannte Verwaltungsratsmitglieder sowie C._____ als in den Verkauf der Aktien der Beschwerdeführerin an die betroffene Person für Fr. 1.– involvierte Vertragspartei Teil des Sachverhalts, der Gegenstand der Untersuchung gegen die betroffene Person ist. Die Informationen über ihre Stellung und Aktivitäten innerhalb der Beschwerdeführerin, insbesondere über Geschäftstransaktionen betreffend Aktien mit der betroffenen Person erweisen sich wie erwähnt als voraussichtlich erheblich zur Untersuchung der steuerrechtlichen Situation der betroffenen Person. In diesem Zusammenhang nicht von Belang ist wie soeben dargelegt, dass sie nicht in Finnland domiziliert und folglich nicht dort steuerpflichtig sind. Die sie betreffenden Informationen dienen dennoch der Überprüfung der steuerrechtlichen Situation der in Finnland steu-

erpflichtigen betroffenen Person und deren Übermittlung ist damit im abkommensrechtlichen Sinn notwendig (vgl. vorne E. 5.2.2. ff. und statt vieler auch Urteil des BVGer A-704/2019 vom 22. April 2020 E. 4.5.6).

Art. 4 Abs. 3 StAhiG steht somit der vorgesehenen Übermittlung von Informationen bezüglich Drittpersonen nicht entgegen, weil diese Daten für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind und ihre Bekanntgabe demnach erforderlich ist; d.h. ihre Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung würde den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln (vgl. vorne E. 5.2.5 und auch Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.1 mit Hinweisen). Eine Weiterleitung der fraglichen Informationen erscheint im Übrigen mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG vereinbar, selbst wenn berechtigte Geheimhaltungsinteressen von im Sinne dieser Vorschrift nicht betroffenen Personen angenommen würden. Da nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (vgl. dazu vorne E. 3.2) davon ausgegangen werden kann, dass sich die finnischen Behörden an das Spezialitätsprinzip halten (vgl. dazu statt vieler ausführlich Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 und die konkrete Formulierung in der vorinstanzlichen Verfügung, wonach die übermittelten Informationen nach Art. 26 Abs. 2 DBA CH-I nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürften), würden allfällige Geheimhaltungsinteressen das Interesse des ersuchenden Staats an der Übermittlung der strittigen Unterlagen nicht überwiegen.

Im Übrigen macht die Beschwerdeführerin geltend, es sei unbestritten, dass sie ihr Geschäft in der Schweiz betreibe, und es sei daher nicht zu überprüfen, ob es sich bei ihr um eine Briefkastengesellschaft handle, weshalb die Übermittlung von Informationen, die sie und die beiden anderen Drittpersonen betreffe, nicht erheblich und damit unzulässig sei. Zum einen ist diese Tatsache nicht zweifelsfrei belegt; vielmehr ergibt sich aus dem von der Steuerverwaltung edierten Schreiben vom 1. Dezember 2014, dass die Beschwerdeführerin sie im fraglichen Zeitraum um Besteuerung als Domizilgesellschaft ersuchte und dabei erklärte, keinerlei Kunden in der Schweiz zu haben, keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz auszuüben und auch künftig keine solche aufnehmen zu wollen. Sämtliche Leistungen – abgesehen von administrativen Tätigkeiten – würden ausserhalb der Schweiz, wo nur eine minimale Bürofläche gemietet sei, erbracht, wobei ein Grossteil der Geschäftstätigkeit in Finnland erfolge, wo auch das einzige damalige operativ tätige Verwaltungsratsmitglied – bei dem es sich um

die betroffene Person handelte – wohne und arbeite (in Helsinki). Zum anderen ist dieser Frage vertieft im innerstaatlichen Steuerverfahren nachzugehen; sie ist von den schweizerischen Behörden im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht abzuklären (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.3 i.f. mit Hinweis).

Folglich ist die vorinstanzliche Vorgehensweise in dieser Hinsicht nicht zu beanstanden und die diesbezügliche Rüge nicht zu hören.

5.3.3 Mit Bezug auf die subeventualiter geltend gemachten Beschränkung der Übermittlung auf das Steuerformular 12, welches von der FTA nicht erfragt und dementsprechend auch von keiner der beiden Informationsinhaberinnen ediert wurde, sondern vielmehr von der Beschwerdeführerin als Beilage ins Beschwerdeverfahren eingebracht wurde, gelten die vorgenannten Überlegungen zur voraussichtlichen Erheblichkeit der zur Übermittlung angedachten Informationen. Dementsprechend ist diesem Antrag ebenso wenig stattzugeben.

6.

6.1 Weiter macht die Beschwerdeführerin Folgendes geltend: Die FTA behaupte, Kenntnis erlangt zu haben, dass die betroffene Person ihre Aktionärin und einzige wirtschaftlich an ihr berechtigte Person gewesen sei, ohne darzulegen, wie sie diese Informationen erlangt habe. Zudem erkläre sie, von Dividendenausschüttungen an die betroffene Person auf ein bestimmtes Bankkonto erfahren zu haben. Anhand der zur Übermittlung angedachten Informationen ergebe sich nun jedoch, dass weder Dividenden ausbezahlt wurden noch eine entsprechende Bankverbindung existiere. Deshalb sei zweifelhaft, ob die Informationen, auf die sich die ersuchende Behörde stütze, rechtmässig beschafft worden seien bzw. ob dem Amtshilfeersuchen gestohlene Daten zugrunde lägen. Gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben sei folglich nicht auf das Amtshilfeersuchen einzutreten.

6.2 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verhält sich ein Staat treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft und diese danach als Grundlage verwendet, um ein Amtshilfeersuchen zu stellen (BGE 143 II 224 E. 6.4). Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens in Steuersachen ausdrücklich zugesichert hat, keine passiv erlangten gestohlenen Daten zu verwenden, sich im entsprechenden Ersuchen, aber dennoch auf solche Daten abstützt (Urteil des BGer

2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.4; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 8).

6.3 Anhaltspunkte auf derart illegal erworbene und/oder verwendete Bankdaten bestehen im vorliegenden Fall nicht. Vielmehr sind gewisse Informationen, auf welche sich die FTA stützt, öffentlich zugänglich (Handelsregisterauszug), andere hat sie von der betroffenen Person, die ihrer Mitwirkungspflicht teilweise nachgekommen ist, erhältlich machen können. Die Beschwerdeführerin vermag ihre Vermutung bezüglich unrechtmässiger Herkunft der Daten nicht zu untermauern. Aufgrund der Tatsache, dass die betroffene Person im fraglichen Zeitraum an der Beschwerdeführerin beteiligt war, vermutete die FTA eine Dividendenausschüttung auf ein Bankkonto, dessen IBAN-Nr. ihr bekannt war. Daraus, dass sich diese Vermutung nicht bewahrheitet hat, kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es bleibt in diesem Zusammenhang nochmals darauf hinzuweisen, dass es für die Leistung von Amtshilfe irrelevant ist, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht hilfreich sind (vgl. vorne E. 5.2.2).

7.

7.1 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, indem Finnland sich auf eine CFC-Regelung berufe und gestützt darauf ihre Gewinne besteuern wolle, werde Art. 7 Abs. 1 DBA CH-FI und damit Völkerrecht (Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) verletzt, da gemäss dieser Bestimmung Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden könnten. Deshalb sei auf das abkommenswidrige Amtshilfeersuchen nicht einzutreten.

7.2 Gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA CH-FI – der Art. 7 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens nachgebildet ist – können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Weiter hält Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FI fest, dass die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erhebliche Informationen austauschen, *soweit die*

diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

7.3 Eine CFC-Regelung bewirkt, dass bestimmte, nicht ausgeschüttete Vermögenswerte einer ausländischen Gesellschaft direkt dem inländischen Aktionär nach Massgabe seiner Beteiligungsquote zugerechnet und entsprechend als Einkommen besteuert werden (TONI AMONN, Zur DBA-Konformität von CFC-Regelungen – Überlegungen aus schweizerischer Sicht, in: Internationales Steuerrecht in der Schweiz, FS Walter Ryser, 2005, S. 6 mit Hinweis, SARAH DAHINDEN, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 2003, S. 184, m.w.H.; HÄNGGI/BEHNISCH, Auswirkungen ausländischer CFC-Regeln auf die Schweizer Gewinnsteuern, Jusletter vom 13. Juni 2016, Rz. 4 mit Hinweisen). Dabei wird die CFC als Rechtssubjekt anerkannt, ihre Erträge werden aber dennoch den inländischen Anteilsinhabern «zugerechnet». Die OECD begründet die Anwendung von CFC-Vorschriften mittels dreierlei Herleitungen, die auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise basieren: Entweder wird das abgeschirmte Einkommen im Ausland als fiktive Dividendenausschüttung besteuert, oder das Einkommen der ausländischen Gesellschaft wird dem Anteilsinhaber zugerechnet und bei diesem besteuert, oder aber das Einkommen der ausländischen Gesellschaft wird als ein dem Aktionär wirtschaftlich zur Verfügung stehendendes «Sondervermögen» besteuert (DAHINDEN, a.a.O., S. 186). Als Zweck dieser Besteuerung wird der Schutz des inländischen Steuersubstrates angeführt (Kommentar zum OECD-Musterabkommen 2017 [Condensed Version; nachfolgend: OECD-Kommentar], Art. 1 Rz. 81).

7.4

7.4.1 Die Vereinbarkeit von CFC-Regelungen mit Doppelbesteuerungsabkommen ist umstritten: Die Mehrheit der OECD-Mitgliedstaaten vertritt die Auffassung, das Abkommensrecht stelle kein Hindernis für die Anwendung nationaler Steuerumgehungsvorschriften dar. Gemäss OECD berühren CFC-Vorschriften den Gewinn der ausländischen Gesellschaft nicht, so dass sie nicht im Widerspruch zu Art. 7 Abs. 1 bzw. Art. 10 Abs. 5 OECD-Musterabkommen stehen (DAHINDEN, a.a.O., S. 235 f. mit Hinweisen). Laut OECD-Kommentar hindert die Besteuerungskompetenz des Ansässigkeitsstaates den anderen Vertragsstaat dementsprechend nicht daran, in diesem anderen Staat ansässige Personen gemäss einer CFC-Regelung zu besteuern. Da die Steuer bei der ansässigen Person erhoben werde und nicht den Gewinn der ausländischen Gesellschaft schmälere, liege

keine Besteuerung der ausländischen Unternehmensgewinne vor (OECD-Kommentar, Art. 1 Rz. 81 und Art. 7 Rz. 14).

7.4.2 Zu dieser Sichtweise hat die Schweiz die Bemerkung angebracht, dass CFC-Regelungen – in Abhängigkeit von der jeweiligen Ausgestaltung – gegen den Geist von Art. 7 OECD-Musterabkommen verstossen könnten (OECD-Kommentar, Art. 1 Rz. 110). Weiter hat sie diesbezüglich den Vorbehalt angebracht, Art. 1 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nicht in einzelne DBA zu integrieren (OECD-Kommentar, Art. 1 Rz. 117). In diesem Zusammenhang erläutert der OECD-Kommentar, dass eine CFC-Regelung Art. 7 Abs. 1 OECD-Musterabkommen auch dann nicht widerspreche, wenn sich – wie vorliegend – keine Bestimmung im Sinne von Art. 1 Abs. 3 OECD-Musterabkommen im einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen finde (OECD-Kommentar, Art. 1 Rz. 81).

7.4.3 In der Lehre wird die Vereinbarkeit von CFC-Vorschriften mit Abkommensrecht vielfach angezweifelt. Es wird geltend gemacht, CFC-Regelungen würden einer konsolidierten steuerrechtlichen Betrachtungsweise gleichkommen, indem das Einkommen einer ausländischen Gesellschaft beim inländischen Anteilsinhaber hinzubesteuert werde. Ein derartiger «Durchgriff» würde dem fundamentalen Prinzip bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen widersprechen, wonach juristische Personen, selbst wenn es sich dabei um verbundene Unternehmen handeln sollte, als eigenständige Steuersubjekte zu behandeln seien (DAHINDEN, a.a.O., S. 237 f. mit Hinweisen). Einigkeit herrscht lediglich dahingehend, dass nationale CFC-Regeln zulässig sind, soweit ein DBA einen CFC-Vorbehalt enthält. Unterschiedlich sind die Auffassungen bezüglich der Frage, ob die DBA-Konformität im Lichte von Art. 7 oder Art. 10 OECD-Musterabkommen zu beurteilen ist, wenn ein Abkommen keinen CFC-Vorbehalt enthält (AMONN, a.a.O., S. 7).

7.5

7.5.1 Art. 7 DBA CH-FI kann nach seinem Wortlaut (vgl. dazu vorne E. 7.2) jedenfalls nur tangiert sein, wenn die Besteuerung auf einer Anrechnung des ausländischen Unternehmensgewinns basiert, mithin ein Unternehmensgewinn und nicht ein Dividendeneinkommen besteuert wird (vgl. zu Letzterem Art. 10 DBA CH-FI, insbesondere Abs. 1, wonach Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, im anderen Staat besteuert werden können). Es gilt dabei aber zu berücksichtigen, dass Art. 7 Abs. 7 OECD-

Musterabkommen, dem Art. 7 Abs. 7 DBA CH-FI entspricht, eine Subsidiaritätsklausel enthält: «Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.». In der Lehre wird daher argumentiert, der Dividendenartikel nach Art. 10 OECD-Musterabkommen gehe in dieser Frage Art. 7 OECD-Musterabkommen vor (DAHINDEN, a.a.O., S. 238 mit Hinweisen).

Wird demzufolge der Gewinn direkt dem (finnischen) Aktionär zugerechnet und nicht zunächst der (schweizerischen) Gesellschaft, so gilt Art. 7 DBA CH-FI, wonach der Schweiz als Sitzstaat das ausschliessliche Besteuerungsrecht zukommt, nicht als verletzt, sondern wird vielmehr die Dividendenbesteuerung von Art. 10 DBA CH-FI für anwendbar erachtet. Dafür spricht die Tatsache, dass der Dividendenbegriff nach Art. 10 Abs. 3 DBA CH-FI in Anlehnung an die entsprechende Bestimmung im OECD-Musterabkommen extensiv definiert wird: Vorausgesetzt wird demnach nicht notwendigerweise eine Ausschüttung; vielmehr genügt es, wenn es sich um «Einkünfte aus Gesellschaftsanteilen» handelt. Bei dieser Betrachtungsweise kommt man also zum Schluss, dass die Hinzurechnungsbesteuerung auch ohne ausdrücklichen CFC-Vorbehalt im einschlägigen Abkommen nicht zwingend eine DBA-Verletzung darstellt (vgl. AMONN, a.a.O., S. 9 f. mit Bezug zu den entsprechenden OECD-Musterabkommensbestimmungen).

7.5.2 Vorliegend unterscheidet das Ersuchen klar zwischen dem Gewinn der Beschwerdeführerin als CFC und einer allfälligen Dividendenausschüttung an die betroffene Person (vgl. auch vorne Sachverhalt Bst. A.a):

«According to the Finnish Act on taxation of shareholders in CFC, A._____ AG *may be regarded as a CFC of which profits shall be considered taxable income in the hands of the shareholder*. (…) Thus, the Finnish CFC regime can be applied to a company, that is liable in Switzerland to less than 3/5 of the corresponding Finnish level of income taxation if it were a Finnish corporate body. (…). Thus, in order to investigate whether the effective tax rate of A._____ AG is less than 3/5 of the effective tax rate of a Finnish company, we kindly ask you to provide us with e.g. income statements, balance sheets and tax assessment decisions. (...). *Furthermore, the company may have distributed dividends to its Shareholder.*»

7.5.3 Somit kam die im relevanten Zeitraum geltende finnische CFC-Gesetzgebung bei Unternehmen zur Anwendung, die wie die Beschwerdeführerin nicht unter die Ausnahmeklausel von § 2 des Finnischen Act on the Taxation of Shareholders in Controlled Foreign Companies of 16 December 1994 (1217/1994; nachfolgend: CFC Act) fielen, und in der Schweiz weniger als 3/5 der Einkommenssteuer bezahlten, die sie bezahlen müssten, wenn es sich um eine finnische Körperschaft handeln würde. Nach den Ausführungen der FTA würde die CFC-Regelung nur diesfalls angwendet werden. Um zweifelsfrei zu eruieren, ob der effektive Steuersatz der Beschwerdeführerin weniger als 3/5 des effektiven Steuersatzes einer finnischen Gesellschaft beträgt und die fragliche Regelung damit Anwendung findet, wird denn auch um die fraglichen Informationen ersucht (vgl. auch vorne Sachverhalt Bst. A.a). Weiter ergibt sich in diesem Zusammenhang aus § 5 CFC Act, dass der Anteil des Aktionärs an allfälligen Verlusten der ausländischen Gesellschaft aus den letzten fünf Geschäftsperioden mit dem jeweiligen Anteil am steuerpflichtigen Einkommen aus der CFC gemäss § 4 CFC Act verrechnet werden kann «the shareholder's share of the CFC's loss is carried forward for five tax years but may be set off only against the shareholder's share of taxable income, which is derived from the CFC.»). Darüber hinaus sieht § 6 CFC Act vor, dass die im Ausland durch das Unternehmen bezahlten Gewinnsteuern vom im Inland zu bezahlenden Steuerbetrag in Abzug gebracht werden können (§ 6 CFC Act: «Credit is given for the foreign state income taxes paid by the CFC on the same income»).

Zusammenfassend unterwirft der ersuchende Staat den Gewinn der Beschwerdeführerin in dem Umfang einer zusätzlichen Steuer bei der betroffenen Person als Anteilseignerin im Rahmen ihrer Beteiligungsquote, welcher der Differenz zwischen der schweizerischen und finnischen Gewinnsteuer entspricht (§§ 4 und 6 CFC Act). Dieser Anteil am Einkommen der CFC gilt nach § 1 CFC Act als steuerpflichtiges Einkommen in den Händen eines finnischen Steuerpflichtigen («the share in the CFC's income outlined below, in the provisions of this Act, shall be considered taxable income in the hands of a Finnish tax resident»).

Demnach und in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Ersuchens liegt der fraglichen Besteuerung keine Dividendenfiktion zugrunde, sondern soll der betroffenen Person der Unternehmensgewinn der Beschwerdeführerin als Einkommen angerechnet werden (vgl. zu den CFC-Varianten vorne E. 7.3).

7.5.4 Ob dies als abkommenskonform zu betrachten ist bzw. die entsprechende CFC-rechtliche Hinzurechnung als an sich rein innerstaatliche Angelegenheit mit dem vorliegenden Abkommen, welches mit Art. 7 Abs. 1 in Bezug auf Unternehmensgewinne selbst eine Zurechnungsentscheidung trifft und nicht nur an das Ergebnis einer solchen innerstaatlichen anknüpft, vereinbar ist, kann aufgrund nachfolgender Ausführungen offen gelassen werden.

Die Beschwerdeführerin stellt sich zwar auf den Standpunkt, es sei unbestritten, dass sie ihr Geschäft in der Schweiz betreibe. Diese Behauptung widerspricht jedoch denjenigen Angaben, die sie der Steuerverwaltung gegenüber im Schreiben vom 1. Dezember 2014, mit welchem sie im fraglichen Zeitraum um Besteuerung als Domizilgesellschaft ersuchte, gemacht hat. Dabei erklärte sie, keinerlei Kunden in der Schweiz zu haben, keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz auszuüben und auch künftig keine solche aufnehmen zu wollen. Sämtliche Leistungen – abgesehen von administrativen Tätigkeiten – würden ausserhalb der Schweiz, wo nur eine minimale Bürofläche gemietet sei, erbracht, wobei ein Grossteil der Geschäftstätigkeit in Finnland erfolge, wo auch das einzige damalige operativ tätige Verwaltungsratsmitglied – die betroffene Person – wohne und arbeite (vgl. vorne E. 5.3.2 i.f.). Damit steht die Frage der Betriebsstätte, wie sie in Art. 5 DBA CH-FI definiert wird, jedoch sehr wohl im Raum. Ihr ist im innerstaatlichen Steuerverfahren oder allenfalls im Verständigungsverfahren vertieft nachzugehen; sie ist von den schweizerischen Behörden im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht abzuklären (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.3 i.f. mit Hinweis und auch vorne E. 5.3.2. i.f.). Jedenfalls lässt sich unter diesen Umständen nicht klar sagen, dass die finnische CFC-Regelung Art. 7 Abs. 1 DBA CH-FI, welcher einen Vorbehalt zugunsten von Betriebsstätten enthält, widerspricht und die Übermittlung von Informationen aus diesem Grund zu verweigern ist: «Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, *es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können*.».

Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

8.

8.1 Gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-FI sind die Absätze 1 und 2 derselben Bestimmung nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, Informationen preiszugeben, deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, das Amtshilfeersuchen verstosse gegen den schweizerischen ordre public, wie er in Art. 2 IPRG umschrieben werde, da die finnische CFC-Regelung eine unverhältnismässige Diskriminierung ausländischer Gesellschaften darstelle sowie dem DBA CH-FI widerspreche, das Recht auf Achtung der Privatsphäre verletze und die Informationen der ersuchenden Behörde womöglich unrechtmässig beschafft worden seien.

8.2 Der Begriff des ordre public ist wandelbar (vgl. statt vieler BGE 132 III 389 E. 2.2.2 und ausführlich dazu Urteil des BVGer A-6589/2016 vom 6. März 2018 E. 4.9). Ordre-public-Widrigkeit liegt jedenfalls nur dann vor, wenn grundlegende Werte des Rechtsstaats bedroht sind (statt vieler Urteile des BVGer A-5687/2017 vom 17. August 2018 E. 4.3.3 und A-6589/2016 vom 6. März 2018 E. 4.9.2 mit Hinweisen). Gemäss der bundesrätlichen Botschaft vom 10. Juni 2016 zur Änderung des StAhiG wird der Begriff des ordre public sehr restriktiv ausgelegt und ist ein Verstoss dagegen nur in aussergewöhnlichen Fällen anzunehmen, z.B. wenn das Ersuchen durch rassische, politische oder religiöse Verfolgung motiviert ist (BBl 2016 5137, 5140).

Auch wenn die schweizerische Rechtsordnung keine CFC-Regelungen kennt bzw. anwendet, ist eine derartige Intensität vorliegend nicht auszumachen, sofern der damit bezweckte Schutz des inländischen Steuersubstrats (vgl. dazu vorne E. 7.3) überhaupt eine unverhältnismässige Diskriminierung ausländischer Gesellschaften nach sich ziehen sollte, was nicht im Amtshilfeverfahren zu überprüfen ist, sondern allenfalls Gegenstand eines Verständigungsverfahrens bilden könnte oder im innerstaatlichen Verfahren abzuklären ist (vgl. auch vorne E. 5.3.2 i.f.). Mit Bezug auf die geltend gemachte Abkommenswidrigkeit und die angezweifelte Rechtmässigkeit der Daten, auf welche die FTA ihr Ersuchen stützt, kann jedenfalls auf die entsprechenden vorangegangenen Erwägungen verwiesen werden (vgl. vorne E. 6 und E. 7). Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

9.
Gemäss Ziff. 4 des Protokolls zu Art. 26 Bst. d DBA CH-FI besteht Einvernehmen darüber, dass Art. 26 DBA CH-FI die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.

9.1 Die Beschwerdeführerin moniert, die beabsichtigte Auskunftserteilung gehe über die mit dem Amtshilfeersuchen erbetene Informationsübermittlung hinaus. Darin ersucht die FTA um Informationen bezüglich eines Bankkontos mit ihr bekannter IBAN-Nr. (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A.c). Die Vorinstanz beabsichtigt, die Frage wie folgt zu beantworten:

«According to the Tax Administration of the Canton of (…), no corresponding documents are available in the relevant tax dossier.

According to D._____ AG, the bank did not manage any account balances, deposits, safe deposits boxes or other assets in the name of B._____ or under a pseudonym held for that person. Further, B._____ is neither the beneficial owner of a portfolio at that bank nor in possession of a corresponding authorization or further rights towards a third customer relationship. Furthermore, D._____ AG could not assign the IBAN (…) to a banking relationship held at that bank.»

Die Beschwerdeführerin beanstandet, die Frage der finnischen Behörde wäre bereits mit der Information, dass kein Bankkonto mit der angegebenen Banknummer existiert, beantwortet gewesen.

9.2 Diese Rüge betrifft einzig das Verhältnis der betroffenen Person zur Bank und demnach nicht die Übermittlung von Daten der Beschwerdeführerin als beschwerdeberechtigter Person. Als im Interesse eines Dritten erhoben ist daher nicht weiter darauf einzugehen (vgl. auch vorne E. 2.4). Im Übrigen dürften sich die übermittelten Passagen im innerstaatlichen Steuerverfahren zugunsten der betroffenen Person auswirken.

10.
10.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet zudem, es seien nicht sämtliche innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden, da unter anderem um Informationen ersucht werde, die dem öffentlich zugänglichen Handelsregister zu entnehmen seien und nicht auf dem Weg der Amtshilfe hätten erlangt werden müssen. Damit rügt sie eine Verletzung des in Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zu Art. 26 DBA CH-FI erwähnten Subsidiaritätsprinzips (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung in Art. 6 Abs. 2

Bst. g StAhiG statt vieler Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen). Danach 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.

10.2 Das finnische Amtshilfeersuchen enthält die entsprechende Erklärung: *«Our tax auditors have exhausted all domestic sources to investigate the issue. Unfortunately they have not managed to obtain sufficient clarification from the taxpayer or from third parties regarding the taxation of the company and its taxable profits.»*

Der Beschwerdeführerin ist in diesem Zusammenhang entgegenzuhalten, dass die FTA zum einen nicht nur um Informationen ersucht, die öffentlich zugänglich sind und zum anderen, dass der auf www.zefix.ch abrufbare Handelsregisterauszug nicht beglaubigt ist. Es kann ausländischen Behörden nicht verwehrt sein, einen beglaubigten Auszug einzufordern, um ihn mit der Internetversion abzugleichen bzw. allgemein zur Überprüfung bereits vorhandener, nicht zweifelsfreier Erkenntnisse Informationen zu verlangen (vgl. auch Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2 bezüglich voraussichtlicher Erheblichkeit solcher Informationen).

10.3 Zusammenfassend ist aufgrund des im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzips grundsätzlich auf die Zusage der FTA, dass alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind, abzustellen. Die Beschwerdeführerin kann dieses Vertrauen zwar grundsätzlich erschüttern (vgl. vorne E. 4.2), was vorliegend jedoch nicht gelingt. Die Vorinstanz hat sich demnach zu Recht auf die vorgenannte Zusicherung gestützt. Die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin ist somit nicht zu hören.

11.

11.1 Nach Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA CH-FI ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach ihren sowie den finnischen Gesetzen oder auf ihrem und dem finnischen üblichen Verwaltungsweg nicht beschafft werden können (sog. Grundsatz der Reziprozität; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG).

Gestützt auf diesen Grundsatz macht die Beschwerdeführerin geltend, in einem innerstaatlichen Verfahren betreffend die betroffene Person hätten

die Steuerbehörden von ihr zwar Auskunft über die an die betroffene Person erbrachten Leistungen einfordern können via Art. 127 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11), nicht jedoch Auskünfte über sie als Gesellschaft selbst. Deshalb hätten insbesondere die verlangten Registerdokumente, Informationen über die verantwortlichen Personen, Erfolgsrechnungen, Bilanzen, Steuererklärungen und -veranlagungen, Informationen betreffend Steuerstatus, Steuerrulings, Dividendenbeschlüsse, Bankauszüge und Informationen zu ihrer Bankbeziehung nicht erhältlich gemacht werden können. Folglich unterlägen diese Informationen nicht der Amtshilfe bzw. dürften aufgrund von Art. 8 Abs. 1 StAhiG, wonach zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden dürften, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten, nicht übermittelt werden (vgl. in diesem Zusammenhang auch Art. 26 Abs. 3 Bst. a DBA CH-FI).

11.2 Die Erhältlichkeit von Informationen ist Teil des Reziprozitätsprinzips und von Art. 26 DBA CH-FI miterfasst. Die Reziprozität beschränkt sich nämlich nicht bloss auf den Fall eines Amtshilfeersuchens in einem anderen Staat, sondern beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren. Zusammenfassend ist der ersuchte Staat nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht hinauszugehen, um dem ersuchenden Staat Informationen zu beschaffen oder herauszugeben. Er ist lediglich verpflichtet, dem ersuchenden Staat diejenigen Kanäle zur Informationsbeschaffung zur Verfügung zu stellen, die auch dem ersuchten Staat zur Durchführung seines innerstaatlichen Rechts offenstehen (Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.4 mit Hinweisen).

In der Praxis ist es oft schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (vgl. vorne E. 4.2 und Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 mit Hinweis).

11.3 In diesem Zusammenhang hält Art. 26 Abs. 5 DBA CH-FI fest, dass letzterer Absatz in keinem Fall so auszulegen ist, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats demnach über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

11.4 Finnland hat ausdrücklich bestätigt, dass das Ersuchen im Einklang mit seiner Gesetzgebung und Verwaltungspraxis steht und es in der Lage ist, die Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an die Schweiz weiterzuleiten (*«The request is in conformity with Finnish law and administrative practice and is further in conformity with the provisions on the basis of which it is made. The requested information would be obtainable under Finnish laws and the normal course of administrative practice in similar circumstances.»*). Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht grundsätzlich kein Anlass, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. vorne E. 4.2 zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip). Die vorgenannte Erklärung wird nicht sofort wegen offensichtlichen Fehlern, Lücken oder Widersprüchen entkräftet.

Vielmehr ist der Beschwerdeführerin, soweit sie sich auf das schweizerische Steuerverfahrensrecht bezieht und geltend macht, die strittigen Informationen wären gestützt darauf nicht erhältlich zu machen, Folgendes zu entgegnen: Die Erhältlichkeit von Informationen richtet sich insbesondere nach den Art. 123 ff. DBG (BVGE 2018 III/4 E. 2.2.2 und E. 3.2.1). Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127 – 129 DBG; BVGE 2018 III/4 E. 3.3.2). Eine in der Schweiz steuerpflichtige Person hat im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der Steuerverwaltung gemäss Art. 126 DBG auch Informationen zur Veranlagung eines Dritten zu übermitteln, sofern diese Informationen ihre eigene Veranlagung beeinflussen können (BVGE 2018 III/4 E. 3.3.1). Kommt die Auskunftspflicht nach Art. 126 DBG nicht infrage, ist eine Bescheinigungspflicht nach den Art. 127 ff. DBG zu prüfen (BVGE 2018 III/4 E. 3.2.2). Bei Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG handelt es sich um einen Auffangtatbestand; danach müssen

die bescheinigungspflichtige und die steuerpflichtige Person in einem Rechtsverhältnis zueinander stehen (BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.2.2 f. und E. 3.4.2.3 f).

Bei den ersuchten Informationen, welche von der kantonalen Steuerverwaltung herausgegeben werden sollen, handelt es sich um Unterlagen wie Angaben zu den verantwortlichen Organen, Erfolgsrechnungen, Bilanzen, Dividendenausschüttungen, Steuererklärungen und -veranlagungen der Beschwerdeführerin, sowie um ihr allenfalls gewährte Steuererleichterungen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A.b.), welche auch für ihre eigene Besteuerung relevant sind, sie also auch betreffen. Die Daten könnten daher, wenn sich der Sachverhalt ausschliesslich in der Schweiz abgespielt hätte, gestützt auf Art. 126 DBG von ihr erhoben werden (vgl. anders gelagerten Sachverhalt in BVGE 2018 III/4 E. 3.3.2). Im Übrigen bestünde – wie sie selbst ausführt – mit Bezug auf Leistungen an die betroffene Person als Organ auch eine Herausgabepflicht gestützt auf Art. 129 Abs. 1 Bst. a DBG sowie ansonsten gestützt auf den Auffangtatbestand von Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG, da die bescheinigungspflichtige Beschwerdeführerin in einer Rechtsbeziehung zur betroffenen Person als ihrer Aktionärin und Verwaltungsratsmitglied steht (BVGE 2018 III/4 E. 3.4.2.2.2 i.f.).

Die meiste Zeit der relevanten Periode gehörte die betroffene Person wie soeben erwähnt dem Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin an bzw. präsidierte ihn sogar und war folglich mit ihrer Geschäftsführung im Sinn von Art. 716 ff. Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220) betraut. Die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle und -planung stellen unübertragbare und unentziehbare Aufgaben der Geschäftsführung nach Art. 716*a* Abs. 1 Ziff. 3 OR dar; in diesem Rahmen war die betroffene Person auch für die fristgerechte Erstellung des Geschäftsberichts verantwortlich (Art. 958 Abs. 3 OR) und dürfte in dieser Funktion ebenso über die entsprechenden Unterlagen verfügen bzw. diese erhältlich machen können, sofern sie sich nicht ohnehin aus dem öffentlich zugänglichen Handelsregistereintrag ergeben. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hätte die betroffene Person den schweizerischen Steuerbehörden diese Dokumente folglich ebenfalls zugänglich zu machen (vgl. insbesondere Art. 126 Abs. 2 DBG).

Im Übrigen ist es im Amtshilfeverfahren grundsätzlich nicht Sache der schweizerischen Behörden, abzuklären, wie das relevante ausländische Recht angewendet wird. Allfällige Verstösse dagegen wären in Finnland

vor den dortigen Behörden geltend zu machen (vgl. vorne E. 5.3.2 i.f.). Anlass, an der Bestätigung des ersuchenden Staats, in vergleichbaren Fällen Amtshilfe leisten zu können, zu zweifeln, besteht jedenfalls nicht, weshalb nicht näher auf das Verhältnis von Art. 26 Abs. 3 Bst. b und Art. 26 Abs. 5 DBA CH-FI einzugehen und die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

12.
Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen und ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

13.
Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG 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.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Marianne Ryter	Tanja Petrik-Haltiner

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. 84*a*, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 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: