Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 654/2017

Urteil vom 8. August 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
1. A._____,
2. B._____,
Beschwerdeführerinnen,
beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Michael Mráz,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI, Amtshilfe,

Gegenstand
Amtshilfe (DBA CH-RU),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I,
vom 5. Juli 2017 (A-171/2017, A-172/2017, A-173/2017).

Sachverhalt:

A.
Der Federal Tax Service von Russland (FTS) richtete mit Schreiben vom 15. Juni 2015 gestützt auf Art. 25a des Abkommens vom 15. November 1995 zwischen der Schweiz und der Russischen Föderation zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.966.51; DBA CH-RU) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Ersuchen betrifft die Erhebung der Gewinnsteuern und der Mehrwertsteuer bei der russischen Gesellschaft A._____ in den Jahren 2013 und 2014. Der FTS verlangt mit dem Gesuch die Beantwortung einer Reihe von Fragen sowie die Übermittlung von Dokumenten zur A._____, zur ebenfalls russischen Gesellschaft B._____ und zur schweizerischen Gesellschaft C._____ SA. Mit einem zweiten Gesuch, datierend vom 4. April 2016, verlangte der FTS überdies zwecks Durchführung einer gewinnsteuerlichen Untersuchung betreffend die A._____ für den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2014 die Beantwortung bestimmter Fragen sowie die Übermittlung von Unterlagen, die den Generaldirektor dieser Gesellschaft, D._____, betreffen. Auf eine entsprechende Aufforderung der ESTV hin lieferte der FTS mit E-Mail vom 22. Juli 2016 ergänzende Informationen zur
Stellung von D._____ bei der A._____ und zum Hintergrund des zweiten Ersuchens.

B.
Die C._____ SA gab in der Folge gegenüber der ESTV ihr Einverständnis zur Übermittlung der sie betreffenden Dokumente und Informationen an den FTS. Gegenüber der A._____, B._____ und D._____ erliess die ESTV am 6. Dezember 2016 je eine Schlussverfügung. In den Schlussverfügungen ordnete die ESTV jeweils in Ziff. 1 des Dispositivs an, dass sie dem FTS betreffend die A._____ Amtshilfe leistet. Jeweils in Ziff. 2 des Dispositivs ordnete die ESTV an, welche den jeweiligen Verfügungsadressaten betreffende Informationen sie dem FTS übermitteln werde.
Gemäss Anordnung gegenüber der A._____ soll die ESTV Informationen und Dokumente übermitteln, die von der C._____ SA, der Bank E._____ SA SA, dem Finanz- und Wirtschaftsdepartement des Kantons Tessin, der Bank F._____ AG und der Kantonalen Steuerverwaltung Wallis ediert wurden. Nach Darstellung der ESTV handelt es sich dabei um Antworten auf die FTS im Ersuchen vom 15. Juni 2015 zur C._____ SA und im zweiten Ersuchen zu D._____ gestellten Fragen.
In der Schlussverfügung betreffend die B._____ ist lediglich die Übermittlung von (bei der C._____ SA, der Bank E._____ SA und dem Finanz- und Wirtschaftsdepartement des Kantons Tessins edierten) Anworten zu denjenigen mit dem Ersuchen vom 15. Juni 2015 gestellten Fragen vorgesehen, welche (allfällige) von der A._____ der C._____ SA erteilte Weisungen betreffen. Diese Antworten bilden einen Teil derjenigen Informationen und Unterlagen, welche gemäss der gegenüber der A._____ eröffneten Schlussverfügung an den FTS übermittelt werden sollen.
Die gemäss der an D._____ gerichteten Schlussverfügung dem FTS zu übermittelnden, von Bank F._____ AG und der Kantonalen Steuerverwaltung Wallis erhaltenen Informationen sind identisch mit denjenigen, welche die ESTV gemäss der an die A._____ gerichteten Schlussverfügung als Antworten auf das zweite Ersuchen an den FTS weiterleiten will.

C.
Die A._____, die B._____ und D._____ erhoben am 6. Januar 2017 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen die drei genannten Schlussverfügungen der ESTV. Mit Urteil vom 5. Juli 2017 vereinigte das Bundesverwaltungsgericht die drei Verfahren (Ziff. 1 des Dispositivs), hiess die Beschwerde der A._____ im Sinne der Erwägungen teilweise gut und hob die Dispositiv-Ziff. 2 der an die A._____ gerichteten Schlussverfügung der ESTV insofern auf, als darin unter dem Abschnitt Ërgänzungsersuchen vom 4. April 2016die Übermittlung von Antworten an den FTS angeordnet wird. Das Bundesverwaltungsgericht begründete dies mit der festgestellten fehlenden abkommensrechtlichen Erheblichkeit der im zweiten Ersuchen verlangten Informationen. Im Weiteren wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde der A._____ab. Die Beschwerde der B._____ wies das Bundesverwaltungsgericht in vollem Umfang ab (Ziff. 3 des Dispositivs), während es die Beschwerde von D._____ guthiess und die an diesen gerichtete Schlussverfügung der ESTV aufhob (Ziff. 4 des Dispositivs).

D.
Mit Eingabe vom 17. Juli 2017 erheben die A._____ und die B._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen (1), es seien die Dispositiv-Ziff. 2 (soweit damit die Beschwerde der A._____ abgewiesen wurde) und die Dispositiv-Ziff. 3 des angefochtenen Urteils sowie, damit zusammenhängend die Dispositiv-Ziff. 5 und 6 betreffend Verfahrenskosten und Parteientschädigung aufzuheben. (2a) Es seien die an die A._____ und die B._____ gerichteten Schlussverfügungen der ESTV vom 6. Dezember 2016 aufzuheben und die Amtshilfe an die ersuchende Behörde (FTS) in Bezug auf deren Ersuchen vom 15. Juni 2015 einstweilen zu verweigern und die ESTV anzuweisen, vorab beim FTS um den Beleg für dessen Behauptung der Existenz eines Agency Agreements zwischen der A._____ und der B._____ nachzufragen. (2b) Die Sache sei eventualiter an das Bundesverwaltungsgericht zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.
Die ESTV beantragt, auf die Beschwerde sei nicht einzutreten. Eventualiter sei die Beschwerde abzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht verzichtet auf eine Vernehmlassung. Mit Schreiben vom 4. September 2017 nehmen die A._____ und die B._____ zum Vernehmlassungsergebnis abschliessend Stellung und halten an ihren Rechtsbegehren in der Beschwerdeschrift fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des FTS vom 15. Juni 2015 gestützt auf das DBA CH-RU zugrunde. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2. Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a, Art. 90 BGG).

1.3. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen.

1.3.1. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonderen bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG). Gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu. Wie Art. 84 BGG bezweckt auch Art. 84a BGG die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiterer Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass
elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).

1.3.2. Die Beschwerdeführerinnen stellen eine Rechtsfrage, welcher nach ihrer Auffassung grundsätzliche Bedeutung zukommt. Darf die ESTV bei einer ausländischen Amtshilfeanfrage gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip auch dann von der Richtigkeit der Sachverhaltsdarstellung der ausländischen Behörde ausgehen, wenn (a) diese Sachverhaltsdarstellung bestritten wird und (b) die ausländische Behörde diese Zweifel sofort entkräften kann?

1.3.3. Vorliegend geht es darum, dass das Amtshilfegesuch auf einem behaupteten Sachverhaltsumstand beruht, welcher von den Beschwerdeführerinnen bestritten wird. Genauer gesagt stützt sich das Amtshilfegesuch auf einen Kaufvertrag, welchen die Beschwerdeführerin 2 mit der Schweizer Gesellschaft C._____ SA als Käuferin zwecks Lieferung von Schmuckstücken als Edelmetall-Legierungen im Wert von 50 Mio. US-Dollar abgeschlossen haben soll. Dabei habe die Beschwerdeführerin 2 gestützt auf einen Vertretungsvertrag als ägentfür die Beschwerdeführerin 1 gehandelt. Die Beschwerdeführerinnen stellen hingegen die Existenz eines solchen Vertrages in Abrede, weshalb auch keine vertragliche Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin

1 und der C._____ SA bestehe. Der Beweis einer negativen Tatsache - hier das Nichtbestehen eines Vertrages - ist nicht direkt möglich. Es stellt sich die Frage, ob die ESTV unter diesen Umständen verpflichtet ist, vom gesuchstellenden Staat den Nachweis der von ihm behaupteten und von den Betroffenen bestrittenen Gesuchsgrundlage ungeachtet des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips zu verlangen. Die aufgeworfene Frage wurde vom Bundesgericht bisher noch nicht beurteilt und kann sich in einer Vielzahl anderer
Fälle ebenfalls stellen. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist daher zu bejahen und die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit zulässig.

1.4. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde der hierzu legitimierten Beschwerdeführerinnen (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist einzutreten (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde ist im ordentlichen Verfahren und gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG in Besetzung mit fünf Richtern zu beurteilen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 411).

1.5. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG).

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV 97 E. 1.4.1 S. 100). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. In internationalen Beziehungen ist grundsätzlich vom guten Glauben der Vertragsstaaten auszugehen. In Zusammenhang mit der Amtshilfe in Steuersachen bedeutet dies, dass in der Regel kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221, 224 E. 6.3 S. 230; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167 f.; 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3). Nur wenn erhebliche Zweifel an der Darstellung der Sachlage im Amtshilfeverfahren geweckt werden, sind die Behörden gehalten, vom ersuchenden Staat weitere Informationen einzuverlangen (Urteil 2C 904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2). Zudem bestehen die schweizerischen Behörden zumindest im Bereich der Rechtshilfe in Strafsachen bei heiklen Konstellationen regelmässig auf förmlichen Garantieerklärungen bezüglich der Einhaltung der Grund- und Menschenrechte (BGE 134 IV 156 E. 6.3 f. mit zahlreichen Beispielen).

2.2. Die Beschwerdeführerinnen werfen der Vorinstanz eine falsche und dadurch zu weite Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatzes vor. Sie gehen davon aus, dass dieser Grundsatz dort seine Grenze erfährt, wo einerseits eine von einem ersuchten Staat aufgestellte zentrale Sachverhaltsdarstellung bestritten wird und gleichzeitig diese Bestreitung durch Beweismittel, die der ersuchende Staat in den Händen hält, rasch und einfach entkräftet werden könne. Konkret stellen die Beschwerdeführerinnen die Existenz eines Vertretungsvertrages (ägency agreement¨) zwischen ihnen in Abrede. Dieser befinde sich nicht im Ersuchen des FTS und der ESTV wäre es ohne Weiteres möglich gewesen, den Vertrag bei der FTS einzufordern. Die Vorinstanz berufe sich jedoch auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip, welches eine Nachfrage verbiete. Dadurch werde es den Beschwerdeführerinnen verunmöglicht, die Nichtexistenz des Vertrages zu beweisen, obschon der FTS verpflichtet sei, den fraglichen Vertrag beizubringen, um die von ihnen behauptete Tatsache (Nicht-Existenz des Vertrages) zu widerlegen.

2.3. Die Beschwerdeführerinnen stützen sich bei ihrer Argumentation auf die Rechtsprechung zur Beweislast bei negativen Tatsachen, also das Nichtvorhandensein eines strittigen Sachumstandes (hier das ägency agreement¨), für welche naturgemäss kaum je der volle Beweis erbracht werden kann (vgl. 2C 102/2016 vom 5. Februar 2016 E. 3.1.1). Eine solche Situation führt zwar nicht zu einer Umkehr der Beweislast, hat jedoch zur

Folge, dass die Gegenpartei nach Treu und Glauben bei der Beweisführung mitwirken muss, namentlich indem sie den Gegenbeweis erbringt oder dafür zumindest substantiiert Indizien beibringt (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.4 S. 459; 137 II 313 E. 3.5.2 S. 325; 133 V 205 E. 5.5 S. 217). Gleichzeitig ist aber auch eine Beweiserleichterung zugunsten des ersuchenden Staates vorhanden, wonach die widerlegbare Vermutung besteht, dass dessen Sachverhaltsdarstellung korrekt ist. Diese Vermutung gilt für sämtliche Tatsachen, d.h. sowohl für positive als auch negative. Sie kann durch den Gegenbeweis umgestossen werden (MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, Prozessieren vor Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.152), wobei der Gegenbeweis voraussetzt, dass der Hauptbeweis erschüttert wird und damit die Sachbehauptungen nicht mehr als überwiegend wahrscheinlich erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.4 S. 326).

2.4. Da der Beweis negativer Tatsachen grundsätzlich nichts an der Beweislast ändert, ist es vorliegend an der vom Ersuchen betroffenen Person, zuerst die Tatsachendarstellung des ersuchenden Staates mittels konkreter Hinweise erheblich in Zweifel zu ziehen. Erst wenn die völkerrechtliche Vermutung widerlegt ist, d.h. keine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Sachbehauptungen des ersuchenden Staates zutreffen, ist Raum für eine Mitwirkungspflicht im Rahmen der allgemeinen Regeln zur Beweislastverteilung vorhanden. Andernfalls würde die Vermutung des guten Glaubens zugunsten des ersuchenden Staates unterlaufen, wenn dieser über den Umweg des Beweises einer negativen Tatsache einen Gegenbeweis erbringen müsste, obschon davon ausgegangen wird, dass seine Darstellung der Tatsachen zutreffend ist. Folglich tragen die Beschwerdeführerinnen die Beweislast für die Entkräftung der bestehenden Vermutung, auch wenn sie sich zur Erhebung ernstlicher Zweifel negativer Tatsachen bedienen, indem sie die Existenz des Vertrages in Abrede stellen.

2.5. Die Beschwerdeführerinnen benennen in Zusammenhang mit dem vorliegenden Ersuchen keine konkreten Hinweise, wonach die Sachverhaltsdarstellung durch den ersuchenden Staat nicht überwiegend wahrscheinlich den Tatsachen entspricht. Sie begnügen sich mit einer pauschalen Bestreitung des Vertrages, welche nach den obengenannten Beweisregeln nicht ausreicht, um die Darstellung des FTS ernsthaft in Zweifel zu ziehen und dadurch die Vermutung zu Gunsten des ersuchenden Staates zu widerlegen.

2.6. In Bezug auf die eingangs gestellte Frage von grundsätzlicher Bedeutung lautet die Antwort somit, dass solange von der Richtigkeit der Tatsachendarstellung des ersuchenden Staat auszugehen ist, als diese nicht ernsthaft in Zweifel gezogen wird. Dies gilt auch, wenn der ersuchende Staat eine von den Betroffenen behauptete negative Tatsache durch die Erbringung des Gegenbeweises ohne grossen Aufwand widerlegen könnte (hier Beibringung eines Vertrages).

3.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Die ESTV obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. August 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching