

BGer 2C_203/2023 vom 1. Juli 2024

Bundesgericht, 2024-07-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_203_2023

FR: TF 2C_203/2023 du 1 juillet 2024

IT: TF 2C_203/2023 del 1 luglio 2024

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (vgl. BGE 147 I 89 E. 1; 146 II 276 E. 1).

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen unzulässig ist. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde gemäss Art. 84a BGG zulässig, 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (Art. 42 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 146 II 276 E. 1.2.1; 139 II 340 E. 4).

E. 1.1.1

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 von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt (vgl. BGE 139 II 404 E. 1.3; 139 II 340 E. 4; 2C_270/2022 vom 27. September 2023 E. 1.1.1).

E. 1.1.2

Die Beschwerdeführer werfen unter anderem die Frage auf, ob ein per E-Mail übermitteltes Amtshilfeersuchen die Schriftform erfülle. In der vorliegenden Angelegenheit habe die ersuchende Behörde das Amtshilfeersuchen verschlüsselt im Anhang einer E-Mail an die ESTV übermittelt, ohne dass die E-Mail oder der Anhang elektronisch signiert gewesen sei. Nach Auffassung der Beschwerdeführer ist Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAHiG; SR 651.1) anzuwenden, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen keine

Formvorschriften für das Amtshilfeersuchen enthalte. Art. 6 Abs. 1 StAhiG bestimme, dass das Ersuchen eines ausländischen Staats schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden müsse. Eine E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur könne niemals die Schriftform erfüllen. Im Übrigen sei Art. 4a StAhiG, der das elektronische Verfahren regle, erst seit dem 1. Januar 2022 in Kraft.

E. 1.1.3

Das Bundesgericht hat sich zu dieser Frage noch nicht eingehend geäußert. Da die ausländischen Steuerbehörden die Amtshilfeersuchen in der Regel per E-Mail einreichen dürften, ruft die Frage von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung und ist ihre Beurteilung für die Praxis der internationalen Amtshilfe in Steuersachen offenkundig wegleitend. Die Beschwerdeführer unterbreiten dem Bundesgericht somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG.

Die Beschwerdeführer stellen noch zwei weitere Rechtsfragen, denen sie grundsätzliche Bedeutung beimessen (vgl. E. 3 und E. 5 hiernach). Ob bei mehreren dem Bundesgericht unterbreiteten Rechtsfragen alle das Erfordernis der grundsätzlichen Bedeutung erfüllen, ist nicht massgebend. Es genügt, dass eine solche Frage vorliegt. Diesfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein. Es prüft diese nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes umfassend (vgl. E. 2 hiernach) und nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundsätzlicher Bedeutung sind (vgl. BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4; Urteil 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 1.3).

E. 1.2

Soweit die Beschwerdeführer die Aufhebung des Urteils vom 21. März 2023 beantragen, richten sie sich gegen ein verfahrensabschliessendes (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Nicht Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens bilden hingegen die beiden Schlussverfügungen der ESTV vom 13. April 2022. Die Schlussverfügungen sind durch das vorinstanzliche Urteil ersetzt worden und gelten inhaltlich als mitangefochten (Devolutiveffekt; vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4). Insoweit die Beschwerdeführer die Aufhebung der Schlussverfügungen vom 13. April 2022 verlangen, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Die Beschwerdeführer sind im Weiteren bereits im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Parteien beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

E. 1.3

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten, soweit sie sich gegen das Urteil vom 21. März 2023 richtet.

E. 2

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und lit. b BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde

vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

E. 3

Die Beschwerdeführer machen geltend, das DBA CH-DE sei nicht beachtlich, da dieses weder gemäss deutschem Recht noch nach supranationalem Recht über eine gültige Ratifikation verfüge.

E. 3.1

Die Beschwerdeführer führen aus, im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA CH-DE am 11. August 1971 habe nach wie vor das von den Alliierten erlassene Besatzungsrecht Geltung gehabt. Dieses Besatzungsrecht sei im Nachgang zur Kapitulation der "deutschen Wehrmacht" am 8. Mai 1945 von den "Siegermächten" gestützt auf das geltende Völkerrecht zwecks Kontrolle des "Nachkriegsdeutschlands" erlassen worden. Demgemäss könne die Bundesrepublik Deutschland internationale Verträge nur mit der Zustimmung der "Besatzungsmächte" gültig abschliessen. Eine solche Zustimmung fehle mit Bezug auf das DBA CH-DE. Entsprechend sei das DBA CH-DE nie rechtsgültig ratifiziert worden.

E. 3.2

Gemäss Art. 190 sind die Bundesgesetze und das Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend. Diese Bestimmung gilt für das gesamte, für die Schweiz verbindliche Völkerrecht. Dieses umfasst neben den Staatsverträgen auch das Völkergewohnheitsrecht, die allgemeinen Regeln des Völkerrechts und Beschlüsse von internationalen Organisationen, die für die Schweiz verbindlich sind (vgl. BGE 133 II 450 E. 6.1). Die Zustimmung eines Staates, durch einen Vertrag gebunden zu sein, kann durch Unterzeichnung, Austausch von Urkunden, die einen Vertrag bilden, Ratifikation, Annahme, Genehmigung oder Beitritt oder auf eine andere vereinbarte Art ausgedrückt werden (vgl. Art. 11 der Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK; SR 0.111]). Die Zustimmung eines Staates, durch einen Vertrag gebunden zu sein, wird laut Art. 14 Abs. 1 lit. a VRK durch Ratifikation ausgedrückt, wenn der Vertrag vorsieht, dass diese Zustimmung durch Ratifikation ausgedrückt wird. Der Bundesrat besorgt laut Art. 184 Abs. 1 BV die auswärtigen Angelegenheiten unter Wahrung der Mitwirkungsrechte der Bundesversammlung; er vertritt die Schweiz nach aussen. Er unterzeichnet die Verträge und ratifiziert sie. Er unterbreitet sie der Bundesversammlung zur Genehmigung (vgl. Art. 184 Abs. 2 BV).

E. 3.3

Mit dem Bundesbeschluss vom 29. November 1972 über die Genehmigung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland genehmigte die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft das am 11. August 1971 unterzeichnete Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen samt dem dazugehörigen Briefwechsel. Der Bundesrat wurde ermächtigt, das Abkommen samt dem Briefwechsel zu ratifizieren (vgl.

AS 1972 3074). Die Ratifikationsurkunden wurden in der Folge am 29. Dezember 1972 ausgetauscht (vgl. AS 1972 3075), womit das Abkommen gleichentags in Kraft trat (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBA CH-DE). Mit der Ratifikation liegen die Zustimmungen von Deutschland und der Schweiz vor, durch das Abkommen gebunden zu sein (vgl. Art. 11 VRK ; Art. 32 Abs. 1 DBA CH-DE i.V.m. Art. 14 Abs. 1 VRK). Das Abkommen ist für die Schweiz folglich verbindlich und wirksam (vgl. Art. 26 VRK), sodass es nach Art. 190 BV durch das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden zur Anwendung zu bringen ist.

E. 3.4

Infolgedessen ist es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht von Bedeutung und die Schweiz hat im Rahmen der Anwendung des DBA CH-DE entsprechend nicht zu prüfen, ob der innerstaatliche Ratifikationsprozess in Deutschland gemäss den (damals) geltenden Vorschriften erfolgte. Vielmehr besteht für die Schweiz keine Veranlassung, um daran zu zweifeln, dass die innerstaatlichen Vorschriften und Zuständigkeiten in Deutschland eingehalten wurden, und dass die Bundesrepublik Deutschland als souveräner Staat zum Abschluss des Doppelbesteuerungsabkommens berechtigt war (vgl. auch Art. 46 f. VRK).

E. 4

Die Beschwerdeführer rügen im Weiteren eine Verletzung von Art. 6 Abs. 1 StAhiG , da die ersuchende Behörde die beiden Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 jeweils verschlüsselt im Anhang einer E-Mail an die ESTV übermittelt habe, ohne dass die E-Mail und der Anhang elektronisch signiert gewesen seien.

E. 4.1

Die Beschwerdeführer machen geltend, entgegen der vorinstanzlichen Auffassung sei Art. 6 Abs. 1 StAhiG in der vorliegenden Angelegenheit anwendbar. Die Norm sehe vor, dass das Ersuchen eines ausländischen Staats schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten müsse. Für die Erfüllung des Schriftformerfordernisses, so die Beschwerdeführer, müssten die Amtshilfeersuchen von Hand unterzeichnet sein. Nur eine qualifizierte elektronische Signatur könne die Unterschrift von Hand ersetzen. Die Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 seien auf eine Weise übermittelt worden, die einer eigenhändigen Unterschrift nicht gleichgesetzt werden könne. Es genüge den bundesgesetzlichen Anforderungen nicht, wenn die Amtshilfeersuchen lediglich verschlüsselt übermittelt würden. Das DBA CH-DE enthalte keine Formvorschriften. Unter diesen Umständen, so die Beschwerdeführer folgernd, seien die Regelungen des Steueramtshilfegesetzes anzuwenden.

E. 4.2

Die Vorinstanz erwägt, das DBA CH-DE stelle keine Vorschriften in Bezug auf das Schriftformerfordernis eines Amtshilfeersuchens auf. Die ersuchende Behörde habe die Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 praxisgemäss auf elektronischem Weg - ohne digitale Signatur und ohne zusätzlichen Versand per Post - verschlüsselt bei der ESTV eingereicht (vgl. E. 4.1.2 des angefochtenen Urteils). Sinn und Zweck eines Schriftformerfordernisses sei im Allgemeinen, dass Klarheit über den Inhalt geschaffen werde, was wiederum der Rechtssicherheit diene. Die langjährige Staatenpraxis, wonach die Amtshilfeersuchen verschlüsselt im Anhang einer E-Mail eingereicht würden, trage diesem Gedanken

hinreichend Nachachtung (vgl. E. 2.4 des angefochtenen Urteils).

E. 4.3

Die ESTV führt im Rahmen der bundesgerichtlichen Vernehmlassung aus, die ersuchende Behörde habe die Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 praxisgemäss verschlüsselt im Anhang einer E-Mail eingereicht. Dabei seien der Absender der E-Mail und die Einheit der ersuchenden Behörde auf der vom "Global Forum" geführten Liste klar ausgewiesen. Damit werde dem Zweck des Schriftformerfordernisses, Klarheit über den Inhalt sowie über die Identifizierung des Absenders zu schaffen, ausreichend Rechnung getragen. Im Übrigen räume die Abwesenheit einer einheitlichen Definition der Schriftlichkeit im öffentlichen Recht eine grosse Flexibilität hinsichtlich der Handhabung von Formvorschriften ein.

E. 4.4

Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-DE tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

E. 4.4.1

Aus Ziffer 3 lit. f des Protokolls vom 27. Oktober 2010 zur Änderung des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 12. März 2002 (vgl. AS 2012 825 ff.; S. 830; nachfolgend nur: Protokoll) lässt sich zu Art. 27 DBA CH-DE Folgendes entnehmen:

"Es besteht Einvernehmen darüber, dass im Falle des Austauschs von Informationen nach Artikel 27 die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen (wie zum Beispiel das Recht auf Benachrichtigung oder das Recht auf Beschwerde) vorbehalten bleiben, bevor die Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden. Es besteht des Weiteren Einvernehmen darüber, dass diese Bestimmungen dazu dienen, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezwecken, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern."

In Ziffer 3 lit. b des Protokolls werden die Angaben genannt, die die Steuerbehörden des ersuchenden Staats bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 27 DBA CH-DE den Steuerbehörden des ersuchten Staats zu liefern haben. Diese im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben stellen wichtige verfahrenstechnische Anforderungen dar, die "fishing expeditions" vermeiden sollen, seine Unterabsätze sind indes so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (vgl. Ziffer 3 lit. c des Protokolls).

E. 4.4.2

Gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a und lit. b StAhiG regelt das Steueramtshilfegesetz den Vollzug der Amtshilfe beim Informationsaustausch auf Ersuchen sowie beim spontanen Informationsaustausch nach den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und nach anderen internationalen Abkommen, die einen auf Steuersachen bezogenen

Informationsaustausch vorsehen. Vorbehalten sind die abweichenden Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Art. 6 Abs. 1 StAhiG bestimmt, dass das Ersuchen eines ausländischen Staats schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten muss. Enthält das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt eines Ersuchens und lässt sich aus dem Abkommen nichts anderes ableiten, so muss das Ersuchen die in Art. 6 Abs. 2 lit. a-g StAhiG aufgeführten Angaben enthalten.

E. 4.5

Die Beschwerdeführer legen dem Schriftformerfordernis von Art. 6 Abs. 1 StAhiG ein Verständnis zugrunde, wie es sich aus Art. 13 OR sowie Art. 14 Abs. 1 OR ergibt. Diese Bestimmungen des Obligationenrechts verlangen, dass ein Vertrag, für den die schriftliche Form gesetzlich vorgeschrieben ist, die Unterschriften aller Personen tragen muss, die durch ihn verpflichtet werden sollen. Dabei ist die Unterschrift eigenhändig zu schreiben. Dass die Schriftlichkeit gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG in gleicher Weise verstanden werden muss, ist allerdings nicht zwingend.

E. 4.5.1

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind die Bestimmungen des Steueramtshilfegesetzes grundsätzlich so auszulegen und anzuwenden, dass sie den Zweck der Amtshilfebestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereiteln. Denn das Gesetz bezweckt laut Art. 1 Abs. 1 lit. a StAhiG den Vollzug der Abkommen und geht gemäss Art. 1 Abs. 2 StAhiG im Konfliktfall den Abkommen ausdrücklich nach (vgl. BGE 143 II 136 E. 4.1; Urteil 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1). Zwar stellt das dem Amtshilfeersuchen zugrunde liegende DBA CH-DE keine Vorschriften in Bezug auf das Schriftformerfordernis eines Amtshilfeersuchens auf. Wie sich aus dem Protokoll zum Abkommen mehrfach ergibt, beabsichtigen die beiden Vertragsstaaten aber einen wirksamen Informationsaustausch (vgl. E. 4.4.1 hiervor). Ausserdem haben sie sich über die Anforderungen an die Amtshilfeersuchen ausgetauscht und diese in Ziffer 3 lit. b des Protokolls festgehalten. Das dortige Fehlen des Erfordernisses einer eigenhändigen Unterschrift spricht dafür, dass zwecks wirksamen Informationsaustauschs einvernehmlich darauf verzichtet wurde und eine solche nicht erforderlich ist.

E. 4.5.2

Im Weiteren kennt das Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021), das anwendbar ist, soweit das Steueramtshilfegesetz nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 5 Abs. 1 StAhiG), in Art. 34 VwVG ebenfalls das Schriftformerfordernis. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 34 VwVG stellt die Unterschrift von Bundesrechts wegen im Grundsatz kein Gültigkeitserfordernis dar, solange sie von keinem Spezialgesetz ausdrücklich verlangt wird (vgl. BGE 112 V 87 E. 1; Urteile 8C_273/2022 vom 8. Februar 2023 E. 3.1; 8C_665/2022 vom 15. Dezember 2022 E. 3.3; vgl. auch Kneubühler/Pedretti, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG Kommentar, 2. Aufl. 2019, N. 10 zu Art. 34 VwVG ; Bovay, Procédure administrative, 2. Aufl. 2015, S. 367). In diesem Sinne ist festzuhalten, dass Art. 6 Abs. 1 StAhiG (als spezialgesetzliche Regelung) nicht ausdrücklich ein

unterzeichnetes Amtshilfeersuchen verlangt. Auch aus der entsprechenden Botschaft ergibt sich kein gesetzgeberischer Wille, für ausländische Amtshilfeersuchen ein Unterschriftenerfordernis zu statuieren (vgl. Botschaft vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, BBl 2011 6193 ff., S. 6206).

E. 4.5.3

Nach dem Dargelegten kann aus dem in Art. 6 Abs. 1 StAhiG verankerten Erfordernis der Schriftform entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht abgeleitet werden, das Amtshilfeersuchen müsse (von Hand) unterzeichnet sein. Entsprechend stösst auch der Hinweis der Beschwerdeführer auf den erst seit dem 1. Januar 2022 in Kraft stehenden Art. 4a StAhiG zur qualifizierten elektronischen Signatur ins Leere (vgl. AS 2021 673, S. 5 f.). Die Regelung zur elektronischen Signatur könnte von vornherein nur relevant sein, wenn eine Unterschrift erforderlich wäre.

E. 4.6

Dieses Ergebnis ist auf die vorliegenden Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 anzuwenden. In tatsächlicher Hinsicht ist unter den Verfahrensbeteiligten unbestritten (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG), dass sich der betroffene E-Mail-Absender, von dem aus die verschlüsselten Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 als Anhang gesendet wurden, sowie die Einheit der ersuchenden Behörde auf der vom "Global Forum" geführten Liste befinden. Sinn und Zweck eines Schriftformerfordernisses ist im Allgemeinen, dass Klarheit über den Inhalt und den Absender geschaffen wird, was der Rechtssicherheit dient (vgl. Kneubühler/Pedretti, a.a.O., N. 7 f. zu Art. 34 VwVG). Im Lichte dieses Zwecks ist nicht ersichtlich, weshalb die Einreichung der Amtshilfeersuchen durch die ersuchende Behörde bei der ESTV auf elektronischem Weg den Formvorschriften von Art. 27 DBA CH-DE sowie von Art. 6 Abs. 1 StAhiG nicht genügt. Daran vermag nichts zu ändern, dass die ESTV und die ersuchende Behörde Deutschlands einen bestimmten "Modus Operandi" bei der Passwortvergabe vereinbart hätten, der es im Sinne der Verfahrenseffizienz erlaube, dass nicht in jedem Einzelfall um das Passwort ersucht respektive dieses separat übermittelt werden müsse.

E. 4.7

Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 als formgültig eingereicht betrachtete.

E. 5

Die Beschwerdeführer beanstanden ferner eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips.

E. 5.1

Die Beschwerdeführer tragen vor, die von den Amtshilfeersuchen betroffene deutsche A. _____ GmbH sei von den deutschen Steuerbehörden aufgefordert worden, die für die Steuerprüfung erforderlichen Unterlagen vorzulegen. Da sie dieser Aufforderung nicht innert Frist nachgekommen sei, sei ihr die Festsetzung eines Verzögerungsgelds und damit eine Strafe im Unterlassungsfalle angedroht worden. In der Folge hätten die deutschen Steuerbehörden indes keine Sanktion festgesetzt, sondern direkt die Amtshilfeersuchen bei der ESTV eingereicht. Damit seien die innerstaatlichen Mittel in Deutschland nicht ausgeschöpft worden, weshalb eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips vorliege.

E. 5.2

Der Grundsatz der Subsidiarität in der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bedeutet, dass von den Staaten erwartet wird, dass sie in einem ersten Schritt versuchen, die benötigten Informationen aus eigener Kraft zu beschaffen, bevor sie ein Amtshilfeersuchen an einen anderen Staat richten. Die Amtshilfe darf somit erst in einem zweiten Schritt - d.h. subsidiär - erfolgen, sodass dem ersuchten Staat nicht die Last aufgebürdet wird, Informationen zu beschaffen, die dem ersuchenden Staat aufgrund seines internen Steuerverfahrens zur Verfügung stehen (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.1 und E. 3.3.3; Urteil 2C_703/2019 vom 16. November 2020 E. 6.1). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll der ersuchte Staat nicht mit (unnötigen) Amtshilfeersuchen belastet werden, wenn die gesuchten Informationen mit geeigneten Mitteln und ohne grössere Umtriebe, sprich genauso gut im Territorium des ersuchenden Staats beschafft werden können. Das Subsidiaritätsprinzip steht vor dem Hintergrund einer effektiven, also wirksamen und damit auch speditiven internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.4).

E. 5.3

Gemäss Ziffer 3 lit. a des Protokolls besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Ersuchen auf Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat. Für die Beurteilung der vorliegenden Angelegenheit bedarf es keiner detaillierten Auslegung des Begriffs der "üblichen Mittel". Es ist offenkundig, dass mit der Strafandrohung bei weiterem Unterbleiben der gebotenen Mitwirkung im deutschen Steuerverfahren die üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen zur Besteuerung ausgeschöpft wurden. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer muss die angedrohte Strafe nicht auch noch festgesetzt und ausgesprochen werden. Bereits die Strafandrohung zeigt, dass die Informationsbeschaffung im ersuchenden Staat nicht mehr "ohne grössere Umtriebe" erfolgen kann (Urteil 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.4), womit die ersuchende Behörde auch keine unnötigen Amtshilfeersuchen einreichte.

E. 5.4

Im Übrigen bestätigte die ersuchende Behörde, dass sie alle üblichen Informationsquellen, auf die sie im vorliegenden Fall hätte zugreifen können, um die erforderlichen Informationen einzuholen, ausgeschöpft habe (vgl. Bst. A.a hiervor). Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip hat der ersuchte Staat auf die Angaben des ersuchenden Staats zu vertrauen (vgl. Art. 26 VRK). Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; Urteil 2C_108/2024 vom 21. Februar 2024 E. 1.2.1). Das von den Beschwerdeführern vorgetragene Argument, der ersuchende Staat habe keine Strafe wegen der Verletzung der Mitwirkungspflicht ausgesprochen, vermag die Darstellung der ersuchenden Behörde, wonach sie alle üblichen Informationsquellen ausgeschöpft habe, nicht in Zweifel zu ziehen. Somit bestand für die ESTV auch keine Veranlassung, nicht auf die Bestätigung der ersuchenden Behörde abzustellen.

E. 5.5

Nach dem Dargelegten liegt keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips vor.

E. 6

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten wird.

Diesem Verfahrensausgang entsprechend tragen die Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG).
Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.