

BVGer A-1319/2023 vom 11. April 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-04-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1319_2023

FR: TAF A-1319/2023 du 11 avril 2024

IT: TAF A-1319/2023 del 11 aprile 2024

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

E. 1.2

Die Durchführung des DBA CH-AU 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 StAhiG). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-AU gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.3

Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG, Art. 37 VGG).

E. 1.4

Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist folglich einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die beschwerdeführende Partei kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

E. 2

In einem ersten Schritt ist auf die formelle Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen.

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie ihr keine Einsicht in das von der ersuchenden Behörde eingereichte Begleitschreiben gewährt habe.

E. 2.2

Das Recht auf Akteneinsicht ist formeller Natur. Die Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Vorbehalten bleiben praxisgemäss Fälle, in denen die Verletzung des Akteneinsichtsrechts nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern kann, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft. Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung ist im Sinn einer Heilung des Mangels selbst bei einer schwer wiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2).

E. 2.3

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin keine Einsicht in das von der ersuchenden Behörde eingereichte Begleitschreiben gewährt, sondern ihr (der Beschwerdeführerin) dessen wesentlichen Inhalt mitgeteilt. Die Vorinstanz hat die Akteneinsicht insofern zurecht verweigert, weil wesentliche öffentliche Interessen i.S.v. Art. 27 Abs. 1 Bst. a VwVG vorliegen, die eine Geheimhaltung erfordern. Das Bundesverwaltungsgericht hat entsprechend in seiner Zwischenverfügung vom 25. Mai 2023 insoweit die Akteneinsicht im Beschwerdeverfahren ebenfalls nicht gewährt. Zur näheren Begründung wird auf die Zwischenverfügung verwiesen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz liegt damit insofern nicht vor. Hinsichtlich der vom Bundesverwaltungsgericht mit der genannten Zwischenverfügung präzisierten Wiedergabe des wesentlichen Inhalts des Begleitschreibens des ATO zum Amtshilfeersuchen (vgl. Sachverhalt Bst. B.c) im Vergleich zur Mitteilung des wesentlichen Inhalts vor der Vorinstanz ist allenfalls eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch diese gegeben. Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz wäre indessen aufgrund der im Beschwerdeverfahren gewährten Akteneinsicht geheilt worden. Die Beschwerdeführerin konnte sich vor Bundesverwaltungsgericht, welches die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft, mehrfach äussern. Eine Rückweisung an die Vorinstanz erübrigt sich daher von vornherein. Im Weiteren würde die allfällige Verletzung nur gering wiegen und eine Berücksichtigung im Kostenpunkt nicht rechtfertigen.

E. 3.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Australien sind Art. 25 DBA CH-AU sowie Ziff. 14 des dazugehörigen Protokolls vom 30. Juli 2013 (nachfolgend: Protokoll). Gemäss Art. 25 Abs. 1 DBA CH-AU tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des

innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder ihrer lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-AU (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-AU (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

E. 3.2

Was die formellen Voraussetzungen betrifft, die ein Amtshilfeersuchen erfüllen muss, besteht nach Ziff. 14 Bst. b Abs. 1 des Protokolls Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25 DBA CH-AU den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben: (i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. Diese Anforderungen betreffend den Inhalt, den ein Amtshilfeersuchen aufweisen muss, sind so gestaltet, dass, wenn der ersuchende Staat diese Umstände genau angibt, angenommen wird, die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Unterlagen sei erfüllt (BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-5213/2020 vom 28. November 2022 E. 2.4.3, A-3221/2018 vom 6. April 2022 E. 4.2; zur voraussichtlichen Erheblichkeit: nachfolgend E. 3.3).

E. 3.3.1

Art. 25 Abs. 1 DBA CH-AU bestimmt, dass Informationen ausgetauscht werden, wenn sie zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich sind (E. 3.1).

E. 3.3.2

Ziff. 14 Bst. b des Protokolls präzisiert in seinem zweiten Absatz, dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Buchstabe b von Ziff. 14 des Protokolls enthält in seinem ersten Absatz zwar wichtige verfahrenstechnische Anforderungen, die «fishing expeditions» vermeiden sollen, seine Unterabsätze (i) bis (v) sind jedoch so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

E. 3.3.3

Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (Urteil des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.3). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (zum

Ganzen: BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.3, A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3 f., A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.1).

E. 3.3.4

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Es handelt sich dabei um eine Plausibilitätsprüfung (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.2, A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinn des anwendbaren DBA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3) bzw. wenn mit Sicherheit feststeht, dass sie nicht erheblich sein können (BGE 142 II 161 E. 2.1.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.2.1; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4, A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.2 f.).

E. 3.3.5

Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staats zu ermöglichen (vgl. E. 3.3.1), können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt, relevant sein (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3). Dementsprechend kann ein Amtshilfeersuchen von einem Vertragsstaat auch gestellt werden, um von Drittpersonen Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu verlangen. So können zur Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts beispielsweise Informationen wesentlich sein, die zur Überprüfung des zwischen Konzern- bzw. Gruppengesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises oder der zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Leistungsbeziehungen notwendig sind (BGE 143 II 185 E. 4.1; Urteile des BGER 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.3, 2C_411/2016 vom 13. Februar 2017 E. 4.1).

E. 3.3.6

Die OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) hat Leitlinien zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise in internationalen Konzernen erlassen (OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom 22. Juli 2010; zu finden unter

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>; s.a. die neuste Version vom Januar 2022; zu finden unter <https://doi.org/10.1787/148e4b28-de>; alles abgerufen am 21. Februar 2024). Diese sind für das Bundesverwaltungsgericht nicht bindend (so auch Fabian Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, S. 103 ff., S. 110; vgl. auch den Disclaimer auf S. 2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien selbst).

E. 3.4.1

Gemäss Ziff. 14 Bst. a des Protokolls «besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip).

E. 3.4.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 3.5) besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2, A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2).

E. 3.5

Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (Urteile des BVGer A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.1.1, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip schliesst nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, falls ernsthafte Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen bestehen. Allerdings kann die Vermutung, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt, nur aufgrund erstellter Umstände umgestossen werden (BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 202 E. 8.7.1). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit 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 (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.3.1, A-2324/2021 vom 16. Oktober 2022 E. 2.5.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteile des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.5, A-765/2019

vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

E. 4.1.1

Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die an ein solches gestellten formellen Anforderungen (E. 3.2). Etwas anderes wird von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht.

E. 4.1.2

Wie gerade festgehalten, erfüllt das Amtshilfeersuchen die formellen Anforderungen, welche «fishing expeditions» verhindern sollen. Das Ersuchen ist auf einen konkreten Sachverhalt bezogen, der recht detailliert beschrieben ist. Auch erklärt die ersuchende Behörde, warum sie davon ausgeht, dass die Informationen, um die sie ersucht, für die Besteuerung der betroffenen Personen voraussichtlich erheblich sind. Von einer «fishing expedition» kann keine Rede sein.

E. 4.2

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Unterlagen, um deren Übermittlung ersucht wird, für den im Amtshilfeersuchen genannten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind.

E. 4.2.1

Vorab ist dazu festzuhalten, dass die ersuchende Behörde nicht erklärt hat, welche Methode sie zur Überprüfung der Verrechnungspreise zwischen den betroffenen Personen und der Beschwerdeführerin anwenden wolle. Ohnehin sind die Verrechnungspreisleitlinien der OECD nicht bindend (E. 3.3.6). Nicht weiter einzugehen ist daher auf das Argument der Beschwerdeführerin, die verlangten Informationen könnten für die Anwendung der Verrechnungspreisleitlinien der OECD nicht voraussichtlich erheblich sein. Auch muss die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen nicht darlegen, welche Methode sie zur Überprüfung der Verrechnungspreise anwenden möchte, dienen doch die Informationen, um die ersucht wird, möglicherweise erst der Entscheidung, welche Methode sich als angemessen erweist (vgl. Urteil des BVerfG A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.1).

E. 4.2.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, seit dem (Datum) 2016 gehörten sie und die betroffenen Personen zu zwei unterschiedlichen Unternehmensgruppen und seien daher nicht als verbundene Personen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 DBA CH-AU anzusehen. Die Bestimmung entfalte gegenüber dem innerstaatlichen Recht eine Sperrwirkung.

E. 4.2.2.2

Das ATO macht im Amtshilfeersuchen zumindest implizit geltend, die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen seien nicht unabhängig voneinander, wenn es davon spricht, die kommerziellen und finanziellen Beziehungen zwischen der betroffenen Person 1 und der Beschwerdeführerin verstehen zu wollen, um feststellen zu können, ob die Transaktionen zwischen diesen nach dem Drittpreis vorgenommen wurden (Sachverhalt Bst. A.b).

E. 4.2.2.3

Damit ist auf die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage einzugehen, ob Art. 9 DBA CH-AU eine Sperrwirkung in dem Sinne entfaltet, dass die Möglichkeit einer abkommenswidrigen Besteuerung dazu führen würde, dass die Amtshilfe verweigert

werden müsse (eine abkommenswidrige Besteuerung als Grenze der Amtshilfeleistung ist auch in Art. 25 Abs. 1 DBA CH-AU genannt; E. 3.1). Art. 9 DBA CH-AU lautet: 1. Wenn: a. ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist; oder b. dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind; und in diesen Fällen beide Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dann können die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden. 2. Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet und entsprechend besteuert, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; soweit erforderlich, konsultieren sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten. Art. 9 Abs. 1 DBA CH-AU legt mithin fest, wie einerseits Unternehmen miteinander verbunden sein müssen und wie sich andererseits die vertraglichen Beziehungen zwischen ihnen zu gestalten haben, damit der Staat, in dem eines der Unternehmen seinen Sitz hat, allenfalls einen höheren Gewinn, als dieses Unternehmen tatsächlich ausgewiesen hat, als Grundlage der Besteuerung annehmen kann. Letztlich geht es um das sogenannte «arm's-length-Prinzip» (Drittvergleichsgrundsatz) bzw. konkret darum, ob die Höhe der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen vom Staat, der die Besteuerung vornimmt, so akzeptiert wird. Ein Staat soll jenen Gewinn besteuern dürfen, den er besteuern könnte, wenn zwei (oder mehr) gesellschaftlich verbundene Unternehmen vertragliche Bedingungen ausgehandelt hätten, die sie auch unbeteiligten Dritten gegenüber gewährt hätten, und nicht nur jenen Gewinn, der anfällt, weil die verbundenen Unternehmen mittels spezieller Vertragsbedingungen Gewinne von diesem in den anderen Staat verschoben haben (vgl. Nils Harbeke/Thomas Hug/Patrick Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, 2022, S. 178 Rz. 460, die allerdings auch darauf hinweisen, dass der Drittvergleichsgrundsatz im OECD-Musterabkommen nicht konkretisiert wird und auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien einen erheblichen Interpretationsspielraum belassen). Art. 9 Abs. 2 DBA CH-AU hält dafür im Gegenzug fest, dass jener Staat, in den die Gewinne verschoben wurden, ebenfalls eine Korrektur vornimmt. Der andere Vertragsstaat ist demnach nur insoweit zur Vornahme einer Gegenberichtigung verpflichtet, als die Gewinnkorrektur innerhalb des abkommensrechtlichen Bewertungs- und Korrekturrahmens erfolgt (vgl. Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 178, Rz. 461). Die (weiteren) Abkommensbestimmungen (insbesondere die Zuteilungsregeln) sind dabei zu beachten. Allenfalls können sich die beteiligten Staaten darüber verständigen. Die Korrektur im einen hat nicht automatisch eine (Gegen-)Korrektur im anderen Staat zur Folge, sondern die Steuerbehörden im anderen Staat sind nur verpflichtet solche Korrekturen vorzunehmen, die aufgrund des

Fremdvergleichsgrundsatzes und vom Betrag her gerechtfertigt sind (Peter Eisenring, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 9 N. 2). Wie andere Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen auch, stellt - zumindest aus schweizerischer Sicht - Art. 9 DBA CH-AU keine Basis für die Besteuerung durch die nationalen Steuerbehörden dar, sondern er beschränkt die Doppelbesteuerung (vgl. Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.2; Eisenring, a.a.O., Art. 9 N. 2; René Matteotti/Christine Horn, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung N. 12; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 179 Rz. 462; Duss, a.a.O., S. 125). Insofern erweist es sich als sachgerecht, wenn die Frage, ob verbundene Unternehmen vorliegen, zunächst nach innerstaatlichem Recht definiert wird (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA CH-AU; vgl. Eisenring, a.a.O., Art. 9 N. 4; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 152 f. Rz. 408; a.M. wohl Duss, a.a.O., S. 107, wobei er noch auf derselben Seite bezüglich der Frage, ob Personengesellschaften Unternehmen i.S.v. Art. 9 OECD-Musterabkommen sein können, auf die Sicht des das Abkommen anwendenden Staates verweist und auf S. 108 bezüglich der Frage der Beherrschung eines Unternehmens auf die Schweizer Auffassung). Erst in einem zweiten Schritt sind dann die Kollisionsnormen anzuwenden, denn nur, wenn aus Sicht eines Staates überhaupt verbundene Unternehmen vorliegen und sich somit innerstaatlich die Frage einer Gewinnhinzurechnung stellen kann, kommen die Kollisionsnormen zur Anwendung. Das innerstaatliche Recht des ersuchenden Staates (hier Australiens) ist von der Schweiz im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht zu prüfen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3).

E. 4.2.2.4

Betreffend die von der Beschwerdeführerin genannte Sperrwirkung wird insbesondere diskutiert, ob jener Staat, der die Besteuerung vornimmt, sich im Rahmen seiner internen Besteuerung von vornherein an die in Art. 9 DBA CH-AU enthaltenen Vorgaben halten muss (Sperrwirkung) oder sich auf sein innerstaatliches Recht berufen kann, das dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgehe (keine Sperrwirkung; mit Hinweis auf verschiedene Auffassungen in der deutschen Lehre: Vögele/Raab, 1. Teil Kapitel A/VI, in: Vögele/Borstell/Bernhardt [Hrsg.], Verrechnungspreise, 5. Aufl., München 2020, S. 165 f. Rz. 416 f.; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 177 Rz. 458 f., vgl. auch S. 180 f. Rz. 465; Duss, a.a.O., S. 126). Die Frage bezieht sich aber auf das innerstaatliche Recht des ersuchenden Staates, das im Rahmen der Amtshilfe nicht geprüft wird (E. 4.2.2.3 a.E.). So wird denn auch festgehalten, dass Qualifikationskonflikte in Bezug auf Art. 9 OECD-Musterabkommen bestehen bleiben werden (vgl. Harbeke/ Hug/Scherrer, a.a.O., S. 144 Rz. 389, S. 149 Rz. 400, S. 178 Rz. 461). Eine Sperrwirkung in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe ist demgegenüber nicht anzunehmen (Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3). Ohnehin müsste nicht nur die Möglichkeit bestehen, dass der ersuchende Staat eine abkommenswidrige Besteuerung vornimmt, sondern das Ersuchen um Informationsaustausch müsste geradezu auf eine abkommenswidrige Besteuerung hinzielen bzw. müsste klar erkennbar sein, dass die Informationen für eine abkommenswidrige Besteuerung verwendet werden sollen (Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Aus dem Hinweis der ersuchenden Behörde im Amtshilfeersuchen vom (Datum), dass ihr innerstaatliches Recht die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Transaktionen zwischen verbundenen sowie zwischen nicht verbundenen Unternehmen ermögliche, lässt sich noch nicht ableiten, dass der ersuchende Staat auf eine abkommenswidrige Besteuerung hinzielt. Für die Besteuerung der betroffenen Personen wird Australien zunächst gemäss seinem internen

Recht prüfen, ob die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen nach diesem Recht als verbunden gelten (vgl. E. 4.2.2.3). Dieses Recht hat das Bundesverwaltungsgericht nicht zu prüfen. Erst daran wird sich die Prüfung anschliessen, welchem Staat nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen das Recht zur Besteuerung zukommt und wie hoch diese sein darf, konkret also, ob Gewinnaufrechnungen zulässig sind. Es darf - auch aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 3.5) - davon ausgegangen werden, dass Australien keine abkommenswidrige Besteuerung anstrebt. Ohnehin würde eine solche nicht direkt die Beschwerdeführerin, sondern die betroffenen Personen treffen, welche indessen keine Beschwerde erhoben haben. Resultierte tatsächlich eine abkommenswidrige Besteuerung der betroffenen Personen, so hätten diese dies in Australien geltend zu machen; allenfalls wäre eine Verständigungslösung (vgl. Art. 9 Abs. 2 DBA CH-AU) anzustreben.

E. 4.2.3.1

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen zu den Steuerjahren 2014/15 und 2015/16 (1. September 2014 bis 31. August 2016) ergebe sich nicht aus dem Amtshilfeersuchen. Die Informationen zu den Steuerjahren 2014/15 und 2015/16 seien nicht Gegenstand der Untersuchung in Australien und es sei nicht ersichtlich, inwiefern diese Informationen für die Untersuchung der Steuerjahre 2016/17 und 2017/18 und für das Verständnis der Restrukturierung bei (Markenname) relevant seien. Zudem argumentiere das ATO widersprüchlich, indem es zum einen angebe, die betroffene Person 1 habe in den Steuerjahren 2016/17 und 2017/18, also nach der Restrukturierung, einen signifikanten Rückgang der «profitability» verzeichnet («suffered a significant decline in profitability»), zum andern aber von einem Rückgang der «gross margin» bei der betroffenen Person 1 in den Jahren 2014 und 2015, also vor der Restrukturierung, spricht («gross margin decreased»). Die Begriffe «profitability» und «gross margin» seien im vorliegenden Kontext wohl mit Nettoumsatzrentabilität und Bruttogewinnmarge zu übersetzen bzw. auszulegen. Die Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde bleibe aber unklar. Bei entsprechender Auslegung der Begriffe «profitability» und «gross margin» mit Nettoumsatzrentabilität und Bruttogewinnmarge lasse sich aus den Ausführungen des ATO der Schluss ziehen, dass sich der Warenaufwand, der auf die hier interessierenden Transaktionen mit der Beschwerdeführerin zurückzuführen wäre, nur in den Jahren 2014 und 2015 erhöht haben könnte, in den der Untersuchung in Australien unterliegenden Steuerjahren 2016/17 und 2017/18 aber verhältnismässig gleichgeblieben sei. Damit könne gesagt werden, dass die Nettoumsatzrentabilität in den Steuerjahren 2016/17 und 2017/18 nicht aufgrund des höheren Warenaufwands gesunken sei, in welchem auch der Erwerb der Produkte von der Beschwerdeführerin reflektiert sei (Beschwerde, Rz. 88).

E. 4.2.3.2

Das ATO legt im Amtshilfeersuchen explizit dar, dass es die Informationen zu den Steuerjahren 2014/15 und 2015/16 angefragt hat, um Vergleiche zwischen den Zeitperioden zu ermöglichen und Veränderungen ausfindig zu machen. Die Vergleiche seien notwendig, um die Folgen der Restrukturierung in Bezug auf die kommerziellen und finanziellen Beziehungen zwischen der betroffenen Person 1 und der Beschwerdeführerin identifizieren und die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes prüfen zu können. Damit enthält das Amtshilfeersuchen hinreichende Anhaltspunkte, dass die ersuchten Informationen sich im australischen Verfahren als erheblich erweisen könnten. Betreffend den Einwand der

Beschwerdeführerin, das ATO argumentiere widersprüchlich, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es den Rahmen einer Plausibilitätsprüfung (vgl. E. 3.3.4) klarerweise sprengen würde, wenn von der ESTV als ersuchter Behörde verlangt würde, dass sie mit Blick auf die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen für das ausländische Steuerverfahren unterschiedliche Auslegungsergebnisse von Wirtschaftskennzahlen, bei denen - wie von der Beschwerdeführerin selbst anerkannt - ein grosser Interpretationsspielraum besteht, prüfen müsste. Selbst bei beschwerdeführerischer Auslegung der Begriffe «profitability» und «gross margin» mit Nettoumsatzrentabilität und Bruttogewinnmarge schliesst die Aussage des ATO, dass die «gross margin» der betroffenen Person 1 in den Jahren 2014 und 2015 gesunken sei, nicht aus, dass sie auch (neben der «profitability») in den Steuerjahren 2016/17 und 2017/18 rückläufig war bzw. sich der Warenaufwand entsprechend erhöht hat. Die Nettoumsatzrentabilität kann sich gerade auch infolge einer tieferen Bruttogewinnmarge vermindern. Die Ausführungen des ATO, wonach Anlass besteht, auch die Informationen zu den Steuerjahren 2014/15 und 2015/16 anzufragen, sind insgesamt plausibel. Die Beschwerdeführerin vermag es unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips jedenfalls nicht, die Sachverhaltsdarstellung des ATO in ernsthaften Zweifel zu ziehen. Eine Rückfrage an die ersuchende Behörde oder gar ein Abweichen vom völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist nicht angebracht (vgl. E. 3.5).

E. 4.2.4

Nachdem die von der Beschwerdeführerin allgemein gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen vorgebrachten Argumente nicht verfangen, ist auf ihre Vorbringen betreffend die einzelnen Fragen des ATO einzugehen. Soweit die Beschwerdeführerin bestreitet, derselben Unternehmensgruppe anzugehören wie die betroffenen Personen, ist nicht weiter darauf einzugehen. Wie gesehen (Vgl. E. 4.2.2.2), geht die ersuchende Behörde davon aus, dass die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen nicht unabhängig voneinander sind - wobei nicht im Amtshilfeverfahren zu entscheiden ist, ob diese Annahme korrekt ist (vgl. E. 4.2.2.3 a.E.). Ebenso ist auf Vorbringen der Beschwerdeführerin, soweit sie sich darin auf die Anwendung der Verrechnungspreisleitlinien der OECD zur Überprüfung der Verrechnungspreise bezieht, nicht weiter einzugehen (E. 4.2.1).

E. 4.2.4.1

Betreffend die in Frage 1 ersuchten Informationen macht die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips (E. 3.4) geltend, wenn sie vorbringt, dass diese Informationen über den zentralen Firmenindex Zefix bzw. die kantonalen Handelsregisterämter öffentlich und unentgeltlich zugänglich seien. Im Amtshilfeersuchen hat das ATO bestätigt, alle üblichen (innerstaatlichen) Mittel ausgeschöpft zu haben, um die ersuchten Auskünfte zu erhalten. Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 3.4.2 und 3.5) besteht hier kein Anlass, an der Erklärung der ersuchenden Behörde zu zweifeln. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann von einer ausländischen Behörde unter dem Titel des Subsidiaritätsprinzips nicht erwartet werden, sich mit der Funktionsweise und dem Inhalt der hiesigen öffentlichen Register vertraut zu machen (Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 7.4). Soweit die Beschwerdeführerin mit ihren Vorbringen impliziert, das ATO würde allenfalls Informationen verlangen, in deren Besitz es schon ist, kann diese daraus ebenfalls nichts zu ihre Gunsten ableiten. Informationen können nämlich auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung

oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck Urteile des BVerG A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.2.3, A-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BVerG 2C_864/2019 vom 17. August 2020]). Die genannten Informationen sind dem ATO somit zu übermitteln.

E. 4.2.4.2

Betreffend die in Frage 7 und 10 ersuchten Informationen macht die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, diese seien nicht voraussichtlich erheblich. Die Informationen bezögen sich auf Transaktionen zwischen der Beschwerdeführerin und D._____ Ltd und damit zwischen Grosshändlerinnen. Für die vom ATO angestrebten Analysen von Verrechnungspreisen zwischen einer Grosshändlerin und einem Retailer seien diese Informationen daher untauglich. Das ATO hat im Zusammenhang mit den Fragen 7 und 10 ausdrücklich erklärt, dass es die Informationen zu den Transaktionen zwischen der Beschwerdeführerin und D._____ Ltd benötige, und damit zum Ausdruck gebracht, dass es diese als voraussichtlich erheblich erachtet. Auf die Aussage der ersuchenden Behörde, dass sie die Informationen benötigt, ist hier zu vertrauen, zumal die Behörde ihre Aussage begründet hat. Nur Informationen, die in keinem Zusammenhang mit dem im Amtshilfeersuchen umschriebenen Sachverhalt stehen, dürften dann allenfalls ausgesondert werden (E. 3.3.4). Vorliegend kann aber die Kenntnis der genannten Informationen beispielsweise dem weiteren Verständnis des Preisbildungsprozesses bei der Beschwerdeführerin dienen, was dann wiederum für die Prüfung der Drittpreiskonformität von Transaktionen voraussichtlich erheblich wäre. Der Zusammenhang mit dem im Amtshilfeersuchen umschriebenen Sachverhalt ist somit gegeben bzw. kann zumindest nicht ausgeschlossen werden. Die Informationen sind zu übermitteln.

E. 4.2.4.3

Damit ist festzuhalten, dass die Informationen, die die Vorinstanz der ersuchenden Behörde übermitteln möchte, voraussichtlich erheblich sind.

E. 5

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 6.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 6.2

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 7

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne 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.

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