

# **BVGer A-5273/2023 vom 24. Juni 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-06-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5273\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5273_2023)

FR: TAF A-5273/2023 du 24 juin 2024

IT: TAF A-5273/2023 del 24 giugno 2024

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 2**

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

#### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführerinnen rügen im Wesentlichen, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, da sie kaum auf ihre Argumente eingegangen sei und diese nicht bzw. vollkommen verkürzt wiedergegeben habe. Die Vorinstanz habe in der Begründung nur auf das Vertrauens- und Subsidiaritätsprinzip abgestellt und sich nicht mit den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen auseinandergesetzt.

#### **E. 2.2**

Die Vorinstanz argumentiert, eine Begründung müsse sich nicht mit allen Parteistandpunkten auseinandersetzen oder jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Im Übrigen würden Verstösse vor dem Bundesverwaltungsgericht, sofern es sich nicht um schwere Verstösse handle, geheilt. 2.32.3.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verlangt von der Behörde, dass sie die Vorbringen der Betroffenen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (statt vieler: BGE 142 II 49 E. 9.2; Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 4.3.2). 2.3.2 Vorliegend ist auffällig, dass die Vorinstanz eine Schlussverfügung in «dass-Form» erlässt, obwohl die betroffene Person und die beschwerdeberechtigte Person nicht mit der Datenübermittlung einverstanden sind und eine Stellungnahme eingereicht haben. Die Vorinstanz benötigte sieben Seiten für ihre Verfügung. In einem solchen Fall würde es sich anbieten, eine klassische Verfügungsform mit Sachverhalts- und Erwägungsteil zu wählen, um die Nachvollziehbarkeit und Übersichtlichkeit der Verfügung zu erhöhen. Dennoch hat sich die Vorinstanz ausdrücklich mit den in der Stellungnahme vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt und dies in der Verfügung auch entsprechend dargestellt. Im Umfang von rund einer halben Seite nimmt die Vorinstanz auf Seite 4 ihrer Verfügung zu den Parteivorbringen Stellung. Diese Auseinandersetzung mag kurz erscheinen, begründet vor dem Hintergrund der Anforderungen an eine Gehörsverletzung (vgl. E. 2.3.1 vorstehend) aber noch keinen Verstoß gegen Art. 29 BV. Vielmehr wird deutlich, dass die Vorbringen geprüft und in der Entscheidungsfindung der Vorinstanz berücksichtigt wurden. Eine Verletzung des rechtlichen

Gehörs gemäss Art. 29 BV liegt damit im vorliegenden Fall nicht vor.

### **E. 3.1**

Die staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25bis DBA CH-ES sowie die dazugehörigen Protokolle (das Revisionsprotokoll vom 29. Juni 2006 [AS 2007 2199] nachfolgend: Revisionsprotokoll und das Änderungsprotokoll vom 27. Juli 2011 [AS 2013 2367] nachfolgend: Änderungsprotokoll). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 12 des Änderungsprotokolls. Das Änderungsprotokoll ist am 24. August 2013 in Kraft getreten und ist gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. (iii) auf die Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, die auf Beträgen geschuldet sind, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden anwendbar. Da die Untersuchung der spanischen Behörden die Steuerjahre 2011-2014 sowie 2017 und 2018 betrifft, ist somit das Änderungsprotokoll auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar.

### **E. 3.2**

Was die formellen Voraussetzungen betrifft, die ein Amtshilfeersuchen erfüllen muss, besteht nach Art. 12 Abs. 2 des Änderungsprotokolls Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25bis DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staates die aufgelisteten Angaben zu liefern haben (Art. 12 Abs. 2 Bst. a - e des Änderungsprotokolls). 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 und A-3221/2018 vom 6. April 2022 E. 4.2; zur voraussichtlichen Erheblichkeit: nachfolgend E. 3.4). Um eine möglichst umfassende Amtshilfe zu ermöglichen, ist es angebracht, keine zu strengen formellen Anforderungen zu stellen (vgl. auch Urteil des BVGer A-4240/2020 vom 23. November 2022, E. 4.4.4).

### **E. 3.3**

3.3.1 Das Änderungsprotokoll bestimmt in Ziffer IV präzisierend zu Art. 25bis DBA CH-ES, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er zur Beschaffung der Informationen alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel, die nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind, ausgeschöpft hat (sog. Subsidiaritätsprinzip).

#### **E. 3.3.2**

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 3.6) 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. 3.4**

3.4.1 Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-ES 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. 3.4.2**

Art. 25bis Abs. 3 DBA CH-ES präzisiert, 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 Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Absatz 2 dieser Vorschrift sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor, seine Buchstaben a - e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

#### **E. 3.4.3**

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. und A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.1).

#### **E. 3.4.4**

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 und 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 und 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 auch: Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4 und A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.2 f.).

#### **E. 3.4.5**

Was die voraussichtliche Erheblichkeit von Jahresrechnungen (insbesondere Bilanz und Erfolgsrechnung) betrifft, so hat das Bundesgericht diese zumindest dann, wenn es dem ersuchenden Staat um die Kontrolle von Verrechnungspreisen geht, bejaht (BGE 143 II 185 E. 4.2 f.). In jenem Verfahren ersuchte die zuständige französische Behörde die ESTV um Amtshilfe, wobei die ersuchende Behörde unter anderem die Bilanzen und Erfolgsrechnungen von schweizerischen Gesellschaften erbat, um verschiedene französische Gesellschaften und Zweigniederlassungen der schweizerischen Gesellschaften in Frankreich korrekt besteuern zu können. Dabei ging die französische Behörde davon aus, dass alle Gesellschaften zu einer Gruppe gehörten, welche reorganisiert worden sei (BGE 143 II 185 Sachverhalt Bst. A). Das Bundesgericht hielt hier fest, auch Gewinne von einzelnen Konzerngesellschaften könnten sich als relevant erweisen, um Gewinnverschiebungen innerhalb des Konzerns zu überprüfen. Diese Gewinnverschiebungen könnten sich wiederum auf die Verrechnungspreispolitik des Konzerns auswirken (BGE 143 II 185 E. 4.2). Dies gelte umso mehr für Erfolgsrechnungen, welchen die Einzelheiten der Gewinnerzielung, nämlich welche Erträge verbucht und welche Aufwände erfasst wurden, zu entnehmen seien (BGE 143 II 185 E. 4.3).

#### **E. 3.4.6**

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>; abgerufen am 3. Juni 2024, nachfolgend: OECD-LL). Diese sind für das Bundesverwaltungsgericht nicht bindend (Fabian Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, S. 103 ff., S. 110; vgl. auch OECD-LL, S. 2). Vorliegend relevant erweisen sich insbesondere die Ziff. 5.16 ff. OECD-LL. Diese sehen zwar keine allgemeine Definition in Bezug auf die genaue Art und das genaue Ausmass der Informationen vor, die für eine Verrechnungspreisprüfung massgeblich sind, denn diese können je nach Einzelfall unterschiedlich sein (Ziff. 5.16 OECD-LL). Dennoch enthalten die OECD-LL Empfehlungen, welche die voraussichtliche Erheblichkeit nahelegen. In besonderen Verrechnungspreisfällen kann es gemäss Ziff. 5.18 OECD-LL vorteilhaft sein, sich auf Informationen über jedes verbundene Unternehmen, das an den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt ist, zu beziehen. Beispielhaft werden folgende Informationen aufgeführt: a) ein Überblick über den Geschäftsbetrieb, b) der Organisationsaufbau, c) die Beteiligungsverhältnisse innerhalb des multinationalen Konzerns, d) die Höhe des Umsatzes und die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der letzten dem Geschäftsvorfall vorangehenden Jahre, e) der Umfang der Geschäftsvorfälle, die der Steuerpflichtige mit ausländischen verbundenen Unternehmen tätigt, beispielsweise der Umsatz von Umlaufvermögen, die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter, die Nutzung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter

sowie Darlehenszinsen. Auch finanzwirtschaftliche Informationen können von Vorteil sein, wenn Gewinn und Verlust zwischen verbundenen Unternehmen verglichen werden sollen, mit denen der Steuerpflichtige den Verrechnungspreisvorschriften unterliegende Geschäftsvorfälle tätigt. Diese Informationen können Unterlagen enthalten, die Aufschluss über Gewinn und Verlust geben, soweit dies für die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreisrichtlinien innerhalb des multinationalen Konzerns erforderlich ist (Ziff. 5.25 OECD-LL). Ziff. 5.26 und 5.27 OECD-LL konkretisieren dies weiter und nennen verschiedene finanzwirtschaftliche Informationen, die sich auch in den Händen des ausländischen verbundenen Unternehmens befinden können. Zu diesen können Berichte über die Herstellungskosten gehören, über die Forschungs- und Entwicklungskosten und/oder über die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten. Von Nutzen können auch Unterlagen sein, die Einblick in den Verhandlungsverlauf bei der Ermittlung oder Anpassung von Preisen bei konzerninternen Geschäftsvorfällen geben. Wenn die Steuerpflichtigen mit verbundenen Unternehmen verhandeln, um einen Preis festzusetzen oder anzupassen, können jene Unterlagen hilfreich sein, die den Gewinn und die von den ausländischen Tochtergesellschaften zu tragenden Verwaltungs- und Vertriebskosten prognostizieren, wie etwa Personalkosten, Abschreibungsaufwand, Marketingkosten, Vertriebs- oder Transportkosten, und die zeigen, wie die Verrechnungspreise ermittelt werden, beispielsweise dadurch, dass für Tochtergesellschaften von den geschätzten, den Endverbrauchern verrechneten Verkaufspreisen die Bruttogewinnspannen abgezogen werden.

### **E. 3.5**

3.5.1 Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-ES sieht vor, dass die im ersuchten Staat geltenden Bestimmungen des Verwaltungsverfahrensrechts über die Rechte der Steuerpflichtigen vorbehalten bleiben, bevor die Informationen an den ersuchenden Staat übermittelt werden. Es besteht im Weiteren Einverständnis darüber, dass diese Bestimmung dazu dient, der steuerpflichtigen Person ein ordnungsgemässes Verfahren zu gewähren, und nicht bezweckt, den wirksamen Informationsaustausch zu verhindern oder übermässig zu verzögern.

#### **E. 3.5.2**

Dieser in Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-ES formulierte Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen in Bezug auf direkte Steuern bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 142 II 69 E. 4; Xavier Oberson, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [Hrsg.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, Art. 26 N. 115 f.; Andreas Donatsch/Stefan Heimgartner/Frank Meyer/Madeleine Simonek, *Internationale Rechtshilfe, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht*, 3. Aufl. 2024, S. 285 f.).

#### **E. 3.5.3**

Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG). Verlangt der ersuchende Staat Informationen über eine in der Schweiz steuerpflichtige Person, so treffen diese die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäss Art. 124-126 DBG und zwar unabhängig davon, ob sie auch

im ersuchenden Staat als steuerpflichtige Person gilt (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.2 f. und 5.3). Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Auskünfte über Geschäftsbeziehungen, die nicht für die Veranlagung dieser Person von Bedeutung sein könnten, sondern ausschliesslich für die Veranlagung ihrer Geschäftspartner (Urteil des BVGer A-8018/2016 vom 8. November 2017 E. 2.4.2; Daniel Holenstein, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht [nachfolgend: Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 26 N. 285 und 290).

#### **E. 3.5.4**

Die steuerpflichtige Person hat im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der Steuerverwaltung gemäss Art. 126 DBG auch Informationen zur Veranlagung einer Drittperson zu übermitteln, sofern diese Informationen ihre eigene Veranlagung beeinflussen können. Dies kann beispielsweise bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder einem Durchgriff der Fall sein (BGE 142 II 69 E. 5.1.4 und 5.3; Urteil des BGer 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 7.4; Urteil des BVGer A-5936/2017 vom 19. Juli 2018 E. 2.6.2).

#### **E. 3.6**

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). 4.4.1 Im vorliegenden Fall rügen die Beschwerdeführerinnen in formeller Hinsicht zunächst, das Amtshilfeersuchen sei nicht unterzeichnet worden, weshalb dieses ungültig sei. Aufgrund der fehlenden Unterzeichnung sei darauf nicht einzutreten. 4.1.2 Die Vorinstanz beruft sich auf ihren modus operandi und führt aus, dass es kein gesetzliches Erfordernis für eine Unterzeichnung gebe. Aus Gründen der Verfahrenseffizienz sei eine elektronische, verschlüsselte Übermittlung zulässig. 4.1.3 Das DBA CH-ES macht Vorgaben betreffend die formellen Voraussetzungen für ein Amtshilfeersuchen (siehe E. 3.2 vorstehend). Hingegen sieht das Abkommen nicht vor, dass das Ersuchen handschriftlich oder elektronisch unterzeichnet sein muss. Mangels

gesetzlicher Vorgabe stellt eine Unterschrift praxisgemäss keine notwendige Voraussetzung für die Gültigkeit eines Amtshilfeersuchens dar (vgl. auch Urteil des BVGer A-4240/2020 vom 23. November 2022, E. 4.4.4). Es entspricht denn auch der Praxis der Vorinstanz, dass Amtshilfeersuchen elektronisch und verschlüsselt übermittelt werden können. Vor diesem Hintergrund liegen kein formeller Mangel und keine Ungültigkeit des Amtshilfeersuchens vor.

4.2 Die Beschwerdeführerinnen tragen in materieller Hinsicht einerseits eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips vor und argumentieren andererseits, dass die Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien. Diese Rügen werden im Nachfolgenden geprüft.

4.2.1 Das Subsidiaritätsprinzip sei verletzt, da die spanischen Behörden nicht alle innerstaatlichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hätten. Die Beschwerdeführerinnen tragen vor, die Beschwerdeführerin 2 habe im Verfahren vor den spanischen Behörden ordnungsgemäss mitgewirkt und jeweils alle angeforderten Dokumente eingereicht. Die nun im Rahmen der Amtshilfe verlangten Unterlagen seien nie Gegenstand dieser Anforderungen gewesen. Die spanische Behörde habe so denn auch gegenüber der Beschwerdeführerin 2 bestätigt, dass alle bisher geforderten Unterlagen vorgelegt worden seien. Das Verfahren sei daraufhin mit Schreiben vom 1. Juni 2023 abgeschlossen worden. Die Angabe der spanischen Behörden im Amtshilfeersuchen, wonach alle innerstaatlichen Möglichkeiten zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft worden seien, stehe damit in klarem Widerspruch zu den Bestätigungen der ersuchenden Behörde, dass alle angeforderten Unterlagen vorgelegt worden seien. Auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip dürfe vorliegend nicht abgestellt werden, da ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung vorlägen. Die Herausgabe der Informationen sei zu verweigern, da das Subsidiaritätsprinzip nicht eingehalten sei.

4.2.2 Die Vorinstanz erwidert zu diesem Punkt, die Beschwerdeführerinnen hätten vorerst eingewendet, dass sie die verlangten Dokumente der ersuchenden Behörde bereits zur Verfügung gestellt hätten, weshalb sie bei der Behörde eine Rückfrage gestellt habe. Die ersuchende Behörde habe in ihrer Antwort erneut und explizit zugesichert, dass die angeforderten Informationen für ihr Steuerverfahren notwendig seien. Es läge nicht in der Verantwortung der Vorinstanz abzuklären, wie die ersuchende Behörde ihr Recht angewendet habe. Das Vorgehen der ersuchenden Behörde sei vor einem spanischen Gericht zu klären.

4.2.3 Die ersuchende Behörde führt in ihrem Amtshilfeersuchen vom 22. März 2023 aus, die relevanten Unterlagen seien verlangt, aber nicht eingereicht worden. Die Dokumente seien auch nicht über das Internet beschaffbar, weshalb alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft worden seien (act. 1, Ziff. 12). In ihrem Antwortschreiben vom 7. Juli 2023 an die Vorinstanz auf deren Rückfrage bestätigt die ersuchende Behörde nochmals, dass die verlangten Informationen nicht eingereicht wurden und ihr bisher nicht vorliegen. Die Argumentation, die Beschwerdeführerin 2 habe im Verfahren vor den spanischen Behörden alle angeforderten Informationen eingereicht, muss dem Vorbringen der ersuchenden Behörde, sie habe alle innerstaatlichen Mittel zur Informationsbeschaffung ausgeschöpft, nicht zwingend widersprechen. Zu beachten ist vorliegend nämlich, dass zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 zwar ein Konzernverhältnis besteht, die beiden Unternehmen aber dennoch zwei getrennte juristische Personen darstellen. Die Informationen, welche die ersuchende Behörde mit dem Amtshilfeersuchen erhalten möchte, betreffen denn auch die in der Schweiz domizilierte Beschwerdeführerin 1 und sind von dieser im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten auszuhändigen (vgl. E. 3.5.3 vorstehend). Sie ist jedoch nicht Steuersubjekt in Spanien und nicht die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person. Insofern

ist es naheliegend, dass die vorliegend relevanten Informationen über das Amtshilfeersuchen verlangt werden. Die von den Beschwerdeführerinnen eingereichten Schreiben der spanischen Behörden stehen dem nicht entgegen. Die ersuchende Behörde hat ausdrücklich bestätigt, dass die Informationen noch nicht vorliegen und für das Verfahren relevant sind. Folglich ist auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen. Entgegen der Argumentation der Beschwerdeführerinnen liegen keine ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung der ersuchenden Behörde vor. Mithin ist keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips erkennbar.

4.34.3.1 Im Weiteren argumentieren die Beschwerdeführerinnen, die Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich und es handle sich um eine unzulässige «fishing expedition», weshalb die Informationen nicht übermittelt werden dürften. Bei dem Verfahren vor den spanischen Behörden gehe es insbesondere um die Ausgestaltung der Verrechnungspreise. Im Berichtigungsvorschlag vom 5. Juli 2023 habe die spanische Behörde ausdrücklich die Anwendung der Methode der Nettobetriebsmarge (TNMM) verlangt. Andere Methoden seien ausdrücklich abgelehnt worden. Diese Methode orientiere sich an den durchschnittlichen Renditen aus einem oder mehreren internen Geschäftsvorfällen des steuerbaren Unternehmens mit einer vergleichbaren Gruppe von Unternehmen. Grundlage bilde somit ein Drittvergleich und gerade nicht die Rendite der Muttergesellschaft. Augenscheinlich sei, dass die einverlangten Jahresrechnungen der Muttergesellschaft keinen Beitrag zur explizit vorgeschlagenen Überprüfung der Verrechnungspreise mittels der TNMM-Methode liefere. Das Herausverlangen der entsprechenden Informationen erscheine deshalb selbst im Rahmen einer blossen Plausibilitätskontrolle als fragwürdig.

4.3.2 Die Vorinstanz führt unter Verweis auf die Rechtsprechung aus, die voraussichtliche Erheblichkeit sei zu bejahen, wenn der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt und die ersuchten Informationen einen Konnex aufweisen und im Zeitpunkt der Einreichung des Ersuchens bei vernünftiger Betrachtung die Möglichkeit bestehe, dass die verlangten Informationen erheblich sein werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit sei grundsätzlich für Gesellschaften innerhalb des gleichen Konzerns zu bejahen, wenn dies im Zusammenhang mit der Besteuerung des Steuerpflichtigen stehe.

4.3.3 Rechtssprechungsgemäss können alle Informationen wesentlich sein, die zur Überprüfung des zwischen Konzerngesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises notwendig sind, ebenso wie die zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Leistungsbeziehungen (vgl. E. 3.4.5 vorstehend mit Verweis auf BGE 143 II 185 E. 3.3.3). Dies entspricht auch den OECD-LL, welche konkretisierende Hinweise in Form von nützlichen Informationen für die Ermittlung von Verrechnungspreisen enthalten (Ziff. 5.16 ff. OECD-LL, vgl. ausführlich E. 3.4.6 vorstehend). Die spanische Behörde ersuchte um die Jahresabschlüsse (Bilanzen, Gewinn- und Verlustrechnungen, Anmerkungen zu den Jahresabschlüssen und den Bericht der Rechnungsprüfung, sofern vorhanden [«Financial Statements {Balance Sheets, Profit and Loss Accounts, Notes to the Financial Statements and Auditors' Report, if any}»], vgl. act. 1, Ziff. 13). Die Informationen seien notwendig, um festzustellen, ob eine ungerechtfertigte Verminderung des steuerpflichtigen Gewinns aufgrund der Unternehmensstrukturen vorliege. Die von der STV übermittelten Unterlagen enthalten die Revisionsberichte und die Jahresrechnungen inkl. Anhänge für die relevanten Jahre. Die bereit gestellten Informationen umfassen jeweils auch die Bilanz, die Erfolgsrechnung und die Geldflussrechnung. Die Anhänge enthalten unter anderem Erläuterungen der Bilanz und Erfolgsrechnung und insbesondere auch Informationen über die Beteiligungen an den anderen Gesellschaften der Konzerngruppe, auch der Beschwerdeführerin 2. Die

ersuchende Behörde führte aus, dass diese Informationen für das innerstaatliche steuerrechtliche Überprüfungsverfahren notwendig seien. Gemäss dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht kein Anlass an diesen Ausführungen zu zweifeln. Die Informationen sind somit voraussichtlich erheblich. Daraus folgt, dass auch keine unzulässige «fishing expeditions» vorliegt (vgl. E. 3.4.2 vorstehend). Auch das Argument der Beschwerdeführerin, bei der von den spanischen Behörden angeordneten TNMM-Methode erübrige sich ein Vergleich mit der Muttergesellschaft, vermag daran nichts zu ändern. Die verlangten Informationen haben einen konkreten Bezug zur Beschwerdeführerin 2 und ermöglichen eine Überprüfung der Steuerschuld in Spanien. Auch muss die ersuchende Behörde im Amtshilfeverfahren nicht darlegen, welche Methode sie zur Festsetzung der Verrechnungspreise anwenden möchte, dienen doch die Informationen, um die ersucht wird, möglicherweise erst der Entscheidung, welche Methode sich als angemessen erweist (vgl. Urteile des BVGer A-4103/2022 vom 8. April 2024, E. 4.2.1 und A-744/2022 vom 18. August 2023, E. 3.2.1).

4.3.4 Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die edierten Informationen für das Verfahren der ersuchenden Behörde voraussichtlich erheblich sind und kein Grund ersichtlich ist, weshalb die Amtshilfe verweigert werden sollte.

4.4 4.4.1 Im Eventualantrag beantragen die Beschwerdeführerinnen die Herausgabe sämtlicher Anhänge zu den jeweiligen Jahresrechnungen zu verweigern oder diese unkenntlich zu machen. Die Angaben in den Bilanzen und Erfolgsrechnungen müssten als ausreichend betrachtet werden. Es gehe nicht an, die Anhänge zu den Jahresrechnungen auf Geschäftsgeheimnisse und dergleichen hin auszuforschen. Das Geheimhaltungsinteresse überwiege klarerweise.

4.4.2 Die Vorinstanz führt dazu aus, die Übermittlung der Informationen richte sich nach der voraussichtlichen Erheblichkeit und Verhältnismässigkeit. Die voraussichtliche Erheblichkeit sei gerade auch betreffend die Anhänge gegeben, weshalb die Informationen zu übermitteln seien.

4.4.3 Die Beschwerdeführerinnen machen zwar einen pauschalen Verweis auf möglicherweise vorhandene Geheimhaltungsinteressen, tragen aber solche gerade nicht substantiiert vor. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass finanzielle Informationen gemäss konstanter Rechtsprechung regelmässig nicht unter den Begriff des Geschäftsgeheimnisses im Sinne der Amtshilfeklauseln fallen (vgl. Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 7.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018, E. 10.2 m.w.H.). Wie vorstehend ausgeführt (vgl. E. 4.3.3) enthalten die Anhänge Informationen über die Beteiligungen an den anderen Gesellschaften der Konzerngruppe und sind voraussichtlich erheblich, weshalb sie zu übermitteln sind.

4.5 4.5.1 Im zweiten Eventualantrag begehren die Beschwerdeführerinnen die nicht vom Amtshilfeersuchen umfassten Informationen auszusondern bzw. unkenntlich zu machen. Dies betreffe diejenigen Informationen, die in der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin 1 (datierend vom 28. März 2012 und bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) für das am 31. Dezember 2011 endende Geschäftsjahr enthalten seien. Dort seien die Daten zu schwärzen, welche das Geschäftsjahr 2010 (auch Vorjahr genannt) betreffen.

4.5.2 Die Vorinstanz stimmt dem Antrag der Beschwerdeführerinnen betreffend die Schwärzung von Daten aus dem Geschäftsjahr 2010 zu.

4.5.3 Die spanische Behörde ersuchte im Amtshilfeverfahren um Informationen betreffend die Steuerjahre 2011 - 2014 sowie 2017 und 2018. Die Beschwerdeführerinnen führen zutreffend aus, dass die Unterlagen zum Steuerjahr 2011 vielfach einen Vergleich mit dem Vorjahr beinhalten, so z.B. bei der Bilanz, der Erfolgsrechnung und im Anhang. Diese Daten betreffend das Geschäftsjahr 2010 sind nicht Teil der ersuchten Informationen und daher nicht vom Amtshilfeersuchen umfasst. Diese Informationen sind von der

Vorinstanz vor der Übermittlung an die ersuchende Behörde zu schwärzen. In diesem Punkt ist die Beschwerde gutzuheissen, ansonsten ist sie abzuweisen. 5.5.1 Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). Vorliegend obsiegen die Beschwerdeführerinnen mit ihrem Antrag betreffend die Schwärzung der Daten betreffend das Geschäftsjahr 2010, im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen (vgl. E. 4.5.3 vorstehend). Angesichts dieses Verfahrensausgangs rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- im reduzierten Umfang von Fr. 4'500.- aufzuerlegen (vgl. Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in Höhe von Fr. 5'000.- geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Überschuss von Fr. 500.- wird den Beschwerdeführerinnen zurückerstattet. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der entsprechende Anteil ist daher auf die Staatskasse zu nehmen. 5.2 Die Vorinstanz hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung für die gemeinsame Vertretung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE). Es wurde keine Kostennote eingereicht. Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE) und vorliegend praxisgemäss auf Fr. 750.- festgesetzt.

## **E. 6**

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

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