

BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-08-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-744_2022

FR: TAF A-744/2022 du 18 août 2023

IT: TAF A-744/2022 del 18 agosto 2023

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-PT 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-PT 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. 2.1

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Portugal sind Art. 25bis DBA CH-PT sowie Ziff. 10 des dazugehörigen Zusatzprotokolls vom 26. September 1974 (nachfolgend: Zusatzprotokoll) jeweils in der geltenden Fassung

gemäss Art. XV und XVII Ziff. 7 des Protokolls vom 25. Juni 2012 zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweiz und Portugal zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie des entsprechenden Zusatzprotokolls, unterzeichnet am 26. September 1974 in Bern (in Kraft seit 21. Oktober 2013, AS 2013 3573, 3580 ff.). Gemäss Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-PT tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei durch Art. 1 DBA CH-PT (persönlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

E. 2.2

Was die formellen Voraussetzungen betrifft, die ein Amtshilfeersuchen erfüllen muss, besteht nach Ziff. 10 Bst. b Abs. 1 des Zusatzprotokolls Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25bis DBA CH-PT den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben: (i) die Identität der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich ihrer Natur und 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, Namen und Adresse der mutmasslichen Inhaber 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. 2.3).

E. 2.3.1

Art. 25bis Abs. 1 DBA CH-PT bestimmt, dass Informationen ausgetauscht werden, wenn sie zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich sind (E. 2.1).

E. 2.3.2

Ziff. 10 Bst. b des Zusatzprotokolls präzisiert in seinem zweiten Absatz, 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. Buchstabe b von Ziff. 10 des Zusatzprotokolls 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. 2.3.3

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. 2.3.4

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. 2.3.5

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. 2.3.6

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>; abgerufen am 23. Juni 2023). 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. 2.4

Art. 25bis Abs. 3 DBA CH-PT sieht - soweit hier relevant - vor, dass ein Vertragsstaat nicht verpflichtet ist, «a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen; b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können [...]».

E. 2.4.1

Dieser in Art. 25bis Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-PT 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 DBG (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, 2. Aufl. 2015, S. 250 f.). Die abweichende Bestimmung von Art. 25bis Abs. 5 DBA CH-PT ist im vorliegenden Zusammenhang nicht anwendbar.

E. 2.4.2

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. 2.4.3

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. 2.5

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).

E. 3.1.1

Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die an ein solches gestellten formellen Anforderungen (E. 2.2). Allerdings macht die Beschwerdeführerin geltend, es liege eine so genannte «fishing expedition» vor.

E. 3.1.2

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 portugiesischen Gesellschaft voraussichtlich erheblich sind. Von einer «fishing expedition» oder einer Anfrage aufs Geratewohl kann keine Rede sein. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, es liege eine «fishing expedition» vor, weil die Informationen, um die ersucht werde, nicht voraussichtlich erheblich seien, ist dieses Vorbringen unter dem Titel der voraussichtlichen Erheblichkeit der entsprechenden Informationen zu prüfen (gleich nachfolgend E. 3.2).

E. 3.2

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

E. 3.2.1

Vorab ist dazu festzuhalten, dass die ersuchende Behörde nicht geltend gemacht hat, die Verrechnungspreispolitik der portugiesischen Gesellschaft werde nach der Preisvergleichsmethode festgestellt; die ersuchende Behörde hat lediglich erklärt, dass die portugiesische Gesellschaft diese Methode angewendet habe, was sie (die ersuchende Behörde) überprüfen wolle. Sie hat nie behauptet, selbst diese Methode anwenden zu wollen. Ohnehin sind die Verrechnungspreisleitlinien der OECD nicht bindend (E. 2.3.6). Nicht weiter einzugehen ist daher auf das Argument der Beschwerdeführerin, die verlangten Informationen könnten für die Anwendung der Preisvergleichsmethode nicht voraussichtlich erheblich sein. Auch muss die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen 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.

E. 3.2.2

Die Beschwerdeführerin bringt vor, seit dem 1. September 2016 gehörten sie und die portugiesische Gesellschaft zu zwei unterschiedlichen Unternehmensgruppen und seien daher nicht als verbundene Personen im Sinne von Art. 9 DBA CH-PT anzusehen. Auf dieses Argument ist nun einzugehen:

E. 3.2.2.1

Die DSRI macht im Amtshilfeersuchen zumindest implizit geltend, die Beschwerdeführerin und die portugiesische Gesellschaft seien verbunden, wenn sie davon spricht, den Preissetzungsmechanismus der schweizerischen Gesellschaft verstehen zu wollen, um feststellen zu können, ob die gruppeninternen Transaktionen nach dem Drittpreis vorgenommen wurden. Deutlicher geht ihre Auffassung, dass es sich um verbundene Gesellschaften handeln könnte, aus ihrem Antwortschreiben vom 3. November 2022 hervor (zu diesem Schreiben: E. 3.2.3).

E. 3.2.2.2

Damit ist auf die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage einzugehen, ob Art. 9 DBA CH-PT 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. 25bis Abs. 1 DBA CH-PT genannt; E. 2.1). Art. 9 DBA CH-PT lautet: 1. Wenn: a. ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder b. dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind, und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen 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 Staats 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 Staats 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, sofern er darin übereinstimmt, dass die vom erstgenannten Staat vorgenommene Aufrechnung sowohl vom Grundsatz als auch im Ausmass gerechtfertigt ist, eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen des Abkommens zu berücksichtigen; soweit erforderlich, werden sich die Behörden der Vertragsstaaten konsultieren. Art. 9 Abs. 1 DBA CH-PT 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-PT hält dafür im Gegenzug fest, dass jener Staat, in den die Gewinne verschoben wurden, ebenfalls eine Korrektur vornimmt, soweit er die Ansicht des ersten Staates teilt. 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-PT keine Basis für die Besteuerung durch die nationalen Steuerbehörden dar, sondern er beschränkt die Doppelbesteuerung (vgl. 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-PT; 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 Portugals) ist von der Schweiz im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht zu prüfen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3).

E. 3.2.2.3

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-PT 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. 3.2.2.2 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. 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. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Für die Besteuerung der betroffenen Person, wird Portugal zunächst gemäss seinem internen Recht prüfen, ob die Beschwerdeführerin und die portugiesische Gesellschaft nach diesem Recht als verbunden gelten (vgl. E. 3.2.2.2). Dieses Recht hat das Bundesverwaltungsgericht nicht zu prüfen. Erst daran wird sich die Prüfung schliessen, 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. 2.5) - davon ausgegangen werden, dass Portugal keine abkommenswidrige Besteuerung anstrebt. Ohnehin würde eine solche nicht direkt die Beschwerdeführerin, sondern die portugiesische Gesellschaft treffen, welche indessen keine Beschwerde erhoben hat. Resultierte tatsächlich eine abkommenswidrige Besteuerung der portugiesischen Gesellschaft, so hätte diese dies in Portugal geltend zu machen; allenfalls wäre eine Verständigungslösung (vgl. Art. 9 Abs. 2 DBA CH-PT) anzustreben.

E. 3.2.3

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen sei im Verlauf des Verfahrens weggefallen, hätte doch die portugiesische Behörde die Steuerprüfungen der portugiesischen Gesellschaft für die vom Amtshilfeersuchen umfassten Steuerperioden abgeschlossen. Auf Anfragen der Vorinstanz - einmal auf Anweisung des Bundesverwaltungsgerichts hin - hat die DSRI jedes Mal bestätigt, dass sie die erfragten Informationen immer noch als voraussichtlich erheblich erachtet. Die Beschwerdeführerin hält die entsprechenden Antworten der ersuchenden Behörde auf die Nachfragen der Vorinstanz für ungenügend. Insbesondere die Antwort, die die DSRI nach Aufforderung des Gerichts gegeben habe, beantworte nicht die gestellten Fragen. Das Bundesverwaltungsgericht hatte die ESTV mit Verfügung vom 9. September 2022 angewiesen, die DSRI zu fragen, ob betreffend die spanische Gesellschaft die Steuerperioden 2016-2018 vorbehaltlos abgeschlossen seien, wobei diese Frage unter Berücksichtigung der Prüfberichte sowie einer allenfalls bereits eingetretenen Verjährung zu beantworten sei. Falls die Steuerperioden 2016-2018 vorbehaltlos abgeschlossen seien, sei zu fragen, aus welchen Gründen die verlangten Informationen für die Steuerperioden 2016-2018 trotzdem noch relevant seien. Nachdem die Vorinstanz diese Fragen an die DSRI weitergeleitet hatte, antwortete diese am 3. November 2022. Sie (die DSRI) erklärte zusammengefasst, als sie die Steuerprüfung abgeschlossen habe, sei der portugiesischen Gesellschaft mitgeteilt worden, dass die von Letzterer eingereichten Dokumente es nicht erlauben würden, die vollständige Übereinstimmung mit dem «arm's length»-Prinzip aufzuzeigen, insbesondere betreffend den Kauf von B._____ -Produkten von der schweizerischen Gesellschaft. Während der Steuerprüfung habe die portugiesische Gesellschaft erklärt, sie könne keine weiteren klärenden Informationen beibringen und dass zwischen ihr und der schweizerischen Gesellschaft keine besondere Beziehung mehr bestehe. Um die Informationen zu erhalten, habe sie (die DSRI) daher ein Amtshilfeersuchen stellen müssen. Die DSRI führt nochmals kurz aus, weshalb die ersuchten Informationen ihres Erachtens zur Erhellung der Steuersituation notwendig seien. Insbesondere erwähnt sie, dass das Ersuchen den Zweck habe, die Substanz tatsächlich von der schweizerischen Gesellschaft ausgeübter Aktivitäten einzuschätzen und so ein besseres Verständnis der ausgeführten Operationen und der in den nachfolgenden Perioden vorgenommenen Änderungen zu ermöglichen. Die von den Gesellschaften geltend gemachte Unabhängigkeit binde die DSRI nicht, sollte sich herausstellen, dass es sich um eine rein formale Unabhängigkeit handle. Zu beachten sei, dass die Lieferung von Informationen in Fällen, in denen eine definitive Einschätzung der Erheblichkeit der Informationen erst nach deren Lieferung möglich sei, nicht verweigert werden dürfe. Schliesslich weist die DSRI auf die «best practices» beim Informationsaustausch hin, wonach die Erheblichkeit der Information im Zeitpunkt zu beurteilen sei, in dem das Amtshilfeersuchen gestellt werde. Zwar bringt die Beschwerdeführerin zu Recht vor, die DSRI würde nicht explizit die Fragen nach dem Abschluss des Verfahrens und der Verjährung beantworten. Dem Antwortschreiben der DSRI ist aber klar zu entnehmen, dass diese die Informationen weiterhin für voraussichtlich erheblich hält und warum dies der Fall ist. Zudem hält die DSRI dafür, dass es sich bei der schweizerischen und der portugiesischen Gesellschaft auch nach der Reorganisation möglicherweise um verbundene Unternehmen handle. Auf diese Aussage der ersuchenden Behörde, dass sie die Informationen weiterhin benötigt, ist hier zu vertrauen, zumal die Behörde ihre Aussage begründet hat. Ohnehin bedeutet eine abgeschlossene Steuerprüfung nicht zwingend, dass eine definitive Steuerveranlagung vorliegt, auf die nicht mehr zurückgekommen werden

könnte. Auch daher bestehen an der Aussage der DSRI, die Informationen würden noch benötigt, keine begründeten Zweifel. Das Bundesgericht hat gar in einem Verfahren, in dem die ersuchende Behörde selbst festgehalten hatte, das Steuerverfahren sei abgeschlossen, entschieden, dass an deren Aussage, die Informationen seien weiterhin, nämlich sowohl im (Steuer-)Strafverfahren als auch in anderen Verfahren betreffend das Einkommenssteuergesetz von Nutzen, nicht zu zweifeln sei (Urteil des BGer 2C_542/2018 vom 10. März 2021 Sachverhalt Bst. B sowie E. 1.4 [aus der hervorgeht, dass auch das BGer von einem abgeschlossenen Veranlagungsverfahren ausging] und E. 2.5 ff.).

E. 3.2.4

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Verjährung sei eingetreten. Gestützt auf ein Gutachten zum portugiesischen Recht (dazu Sachverhalt Bst. C.c) führt sie aus, im vorliegenden Fall könne die Sonderbestimmung des Verjährungsstillstands nicht greifen. Bei der Frage der Verjährung handelt es sich um eine solche des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staates, welche im dortigen Verfahren geltend zu machen ist (Urteile des BGer 2C_802/2022 vom 11. Oktober 2022 E. 2.4, 2C_774/2022 vom 27. September 2022 E. 2.3). Zudem hat das Bundesgericht festgehalten, dass entscheidend ist, ob die Steuerforderung bereits im Zeitpunkt, in dem das Amtshilfeersuchen gestellt wurde, verjährt war (Urteil des BGer 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5.3.2 f.). Dafür gibt es vorliegend keine Anhaltspunkte. Damit verfängt dieses Argument der Beschwerdeführerin nicht. Auf das von ihr eingereichte Gutachten ist schon aus diesen Gründen nicht weiter einzugehen.

E. 3.3

Nachdem die von der Beschwerdeführerin allgemein gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen vorgebrachten Argumente nicht verfangen, ist auf ihre Vorbringen betreffend die einzelnen Antworten, welche die Vorinstanz der DSRI auf deren Fragen geben möchte, einzugehen. Die folgenden Informationen, welche die Vorinstanz der ersuchenden Behörde übermitteln möchte, betreffen dabei die Steuerperioden 2016/2017 und 2017/2018, auch wenn sich das ursprüngliche Ersuchen auf einen längeren Zeitraum bezog. Dies ist im Dispositiv der angefochtenen Schlussverfügung so festgehalten (Dispositiv-Ziffer 2 unter «Preliminary remark»).

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat verfügt, der DSRI seien - gemäss deren Ersuchen (Frage 1) - die Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anmerkungen) zu übermitteln. Wie oben festgehalten (E. 2.3.5) können diese Informationen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich in Amtshilfeverfahren betreffend Verrechnungspreise voraussichtlich erheblich sein. Was die Beschwerdeführerin diesbezüglich betreffend die Anwendung der Preisvergleichsmethode vorbringt, verfängt, wie ebenfalls festgehalten (E. 3.2.1), nicht. Zu Recht hält die Beschwerdeführerin zwar fest, dass sich diesen Jahresrechnungen keine separaten Spartenrechnungen entnehmen lassen; ob die ersuchende Behörde aber tatsächlich keine Rückschlüsse auf die steuerliche Situation der portugiesischen Gesellschaft ziehen kann, ist dieser Behörde zu überlassen. Auch dieses Vorbringen macht die Beschwerdeführerin zudem mit Bezug auf die Anwendung der Preisvergleichsmethode, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Damit ist die Übermittlung der Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin nicht zu beanstanden.

E. 3.3.2

Weiter fragt die ersuchende Behörde nach den Gewinn- und Verlustzahlen der Beschwerdeführerin aufgeschlüsselt nach den drei Hauptabteilungen Kauf, Logistik sowie Finanzierung von Angebot und Nachschub, die in der Funktionsanalyse für das Steuerjahr 2016 genannt werden (Frage 2). Diesbezüglich möchte die Vorinstanz nur mitteilen, dass eine solche Aufteilung nach schweizerischem Recht nicht zwingend sei und die Beschwerdeführerin nicht über diese Zahlen verfüge. Dem ist nichts weiter hinzuzufügen, zumal sich die Beschwerdeführerin mit dieser Antwort nicht detailliert auseinandersetzt. In Bezug auf diese Antwort ist die angefochtene Schlussverfügung zu bestätigen.

E. 3.3.3

Frage 3 Bst. a, b und c befassen sich mit den Angestellten der Beschwerdeführerin. Die ersuchende Behörde möchte die Zahl der Angestellten in den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Jahren erfahren sowie Angaben dazu, in welcher Abteilung sie und wie viele davon in der Schweiz arbeiten. Schliesslich möchte sie wissen, ob Angestellte an Gesellschaften der C._____-Gruppe, der D._____-Gruppe oder Drittparteien «ausgeliehen» («subcontracted») wurden. Die Vorinstanz will die entsprechenden Fragen beantworten. Sofern sich die Beschwerdeführerin auf die Preisvergleichsmethode bezieht, ist darauf nicht weiter einzugehen (E. 3.2.1). Im Übrigen hat das Bundesverwaltungsgericht erkannt, dass diese Art von Informationen auch für die Überprüfung von Verrechnungspreisen als voraussichtlich erheblich zu erachten ist (Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 3.4.6 [diesbezüglich nicht durch das Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 aufgehoben]). Die Zahl der Angestellten kann nicht nur der Prüfung dienen, ob ein Unternehmen tatsächlich tätig ist, sondern zum Beispiel auch Hinweise auf dessen Grösse geben. Zusammen mit weiteren Informationen wie dem Tätigkeitsbereich des Unternehmens können unter Umständen Finanzdaten plausibilisiert werden, wobei allfällige Gewinnverschiebungen zwischen verbundenen Unternehmen einer näheren Überprüfung unterzogen werden können. Die Informationen, wo die Angestellten eingesetzt werden, und ob sie an andere Gesellschaften «ausgeliehen» wurden, können ebenfalls mit dazu dienen, solche Schlüsse zu ziehen. Die Antworten auf die Fragen 3a, b und c sind somit zu übermitteln.

E. 3.3.4

Die ersuchende Behörde möchte für jedes Steuerjahr die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin erhalten (Frage 4). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Steuererklärungen zumindest dann zu übermitteln, wenn es um die Überprüfung von Verrechnungspreisen im Konzern geht, da diese als voraussichtlich erheblich zu betrachten sind (Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.3 f. mit welchem das von der Beschwerdeführerin zitierte Urteil des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 diesbezüglich aufgehoben wurde). Dass die Beschwerdeführerin bestreitet, derselben Unternehmensgruppe anzugehören wie die portugiesische Gesellschaft, ist vorliegend nicht relevant. Wie gesehen (Sachverhalt Bst. D.a, E. 3.2.2.1), geht die ersuchende Behörde von einer Verbundenheit der beiden Gesellschaften aus - wobei nicht im Amtshilfeverfahren zu entscheiden ist, ob diese Annahme korrekt ist (vgl. E. 3.2.2.2) -, weshalb die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin schon aus diesem Grund als voraussichtlich erheblich zu betrachten und der ersuchenden Behörde zu übermitteln sind.

E. 3.3.5

Weiter möchte die Vorinstanz die Höhe der tatsächlich entrichteten Steuern sowohl auf Bundesebene als auch auf kantonaler und kommunaler Ebene der DSRI übermitteln. Auch sollen Angaben zum Steuerregime, dem die Beschwerdeführerin unterstand, und allfälligen Steuerabzügen übermittelt werden (Antworten auf die Fragen 5a und b sowie 6a). Die Beschwerdeführerin bringt mit Verweis auf BGE 143 II 185 E. 4.4 vor, diese Informationen dürften nur übermittelt werden, wenn sie nach innerstaatlichem Recht des ersuchenden Staates zur Bestimmung der Beweislastverteilung benötigt würden. Tatsächlich hat das Bundesgericht im genannten Urteil den Umstand, dass die Informationen einen direkten Einfluss auf die Beweislastverteilung im ersuchenden Staat haben, als Grund für deren Übermittlung angegeben. Dem ist allerdings hinzuzufügen, dass, um zu beurteilen, ob die Unterlagen der Beweislastverteilung gemäss dem (Verfahrens-)Recht des ersuchenden Staates dienen können, dieses innerstaatliche Recht geprüft werden müsste, was gerade nicht im Amtshilfeverfahren zu geschehen hat (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_662/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3). Der Umstand, dass im Verfahren, welches BGE 143 II 185 zugrunde lag, diese innerstaatlichen Bestimmungen explizit genannt worden waren, führt nicht dazu, dass die ersuchende Behörde in jedem Fall detailliert aufzuzeigen hätte, wofür sie die Informationen benötigt. Es genügt, dass die Informationen einen Zusammenhang mit dem im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt und dem Besteuerungszweck haben. Dieser Zusammenhang ist gemeint, wenn die Rechtsprechung festhält, die voraussichtliche Erheblichkeit müsse sich aus dem Amtshilfeersuchen selbst ergeben. Nicht erforderlich ist, dass die ersuchende Behörde für jede verlangte Information einzeln aufzeigt, wie sie diese zu verwenden gedenkt. Wie BGE 143 II 185 E. 4.4 zeigt, können durchaus Bestimmungen im innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates bestehen, die einen solchen Sachzusammenhang nahelegen. Dass die ersuchende Behörde Bestimmungen des schweizerischen Steuerrechts erwähnt und dann explizit nach diesen Informationen (Steuersatz, Steuerregime, Steuerabzüge) fragt, zeigt, dass sie sich mit der Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen beschäftigt hat und zum Schluss kam, diese Informationen erfüllten dieses Kriterium. Schliesslich hat das Bundesgericht im bereits oben genannten (E. 3.3.4) Urteil 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 festgehalten, dass gar Steuerklärungen - zumindest in Verfahren, in denen es um die Abklärung von Verrechnungspreisen geht - übermittelt werden dürfen (E. 4.4.2-4.5 des genannten bundesgerichtlichen Urteils). Die Übermittlung von Angaben zu den angewendeten Steuersätzen, den tatsächlich entrichteten Steuern, dem Steuerregime und Steuerabzügen erweist sich auch unter diesem Aspekt als angebracht. In einem weiteren Urteil hat das Bundesgericht zudem entschieden, dass - wiederum zumindest in Verfahren betreffend Verrechnungspreise - auch Steuerveranlagungen auszutauschen sind. Auch hielt das Bundesgericht fest, dass das Bundesverwaltungsgericht nicht zu prüfen habe, was mit den Steuerveranlagungen bewiesen werden sollte (Urteil des BGer 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.3.2 f. und 4.5). Zumindest im letztgenannten Urteil des Bundesgerichts ging es um das Amtshilfeersuchen eines Staates, der keine spezielle Beweislastregel kannte (Urteil des BGer 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 1.2 insb. E. 1.2.2). Im Übrigen mag es durchaus sein, dass die gezahlten Steuern solche umfassen können, die sich auf verschiedene Steuerarten oder mehrere Steuerzeiträume beziehen, so Vorauszahlungen. Was die Steuerarten anbelangt, hat die Steuerverwaltung des Kantons E. _____ diese jedoch detailliert aufgeschlüsselt. Es findet sich gar ein Hinweis auf die in der Aufzählung noch nicht enthaltene Kirchensteuer. Auch die Zeiträume, für welche diese Steuern angefallen sind, sind in der Aufstellung, die die Vorinstanz der DSRI übermitteln will,

eindeutig definiert. Die genannten Informationen sind der DSRI zu übermitteln.

E. 3.3.6

Weiter möchte die ersuchende Behörde wissen, wie viele Prozente des Ertrags und des Aufwands jeweils im In- und Ausland anfielen (Frage 6b), sowie die gesamten Verkaufszahlen, aufgeschlüsselt nach D. _____-Händlern und Dritthändlern (Frage 6c i), die Verkaufszahlen von an die portugiesische [...] Gesellschaft verkauften Gütern sowie deren entsprechende Kosten (Frage 6c ii) sowie die Verkaufszahlen von an die schweizerische [...] Verkaufsgesellschaft verkauften Gütern sowie deren entsprechende Kosten (Frage 6c iii). Betreffend die Aufwandseite der Frage 6b will die Vorinstanz der ersuchenden Behörde mitteilen, dass diese Information nicht verfügbar sei. Zur Antwort auf die Frage 6c i verweist die ESTV einerseits auf die Finanzdaten und andererseits darauf, dass die Beschwerdeführerin in der fraglichen Zeit keine Verkäufe an Drittgesellschaften tätigte. Auf diese Antworten ist nicht weiter einzugehen. Bezüglich der Fragen 6c ii und iii liegen nur die Verkaufszahlen vor, die die Vorinstanz übermitteln möchte. Die Beschwerdeführerin verweist nur darauf, dass die Informationen für die Prüfung der Preisvergleichsmethode nicht erheblich seien (dazu bereits E. 3.2.1) und die ersuchende Behörde auch sonst keinen Nutzen aus diesen Informationen ziehen könne. Die Beurteilung, inwiefern die Informationen schliesslich tatsächlich für die ersuchende Behörde von Nutzen sind, ist dieser selbst zu überlassen (E. 2.3.4). Jedenfalls weisen die Informationen mit dem im vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchen genannten Sachverhalt einen Zusammenhang auf. Die Informationen sind zu übermitteln.

E. 3.3.7

Die Frage 7, dergemäss die ersuchende Behörde um Übermittlung der Verrechnungspreisdokumentation der Beschwerdeführerin bittet, sofern eine solche vorliege, beantwortet die Vorinstanz dahingehend, dass keine solche erhältlich sei und nach schweizerischem Recht auch nicht erstellt werden müsse. Dem ist nichts hinzuzufügen.

E. 3.3.8

Das zu Frage 7 Ausgeführte (E. 3.3.7) gilt analog für Frage 8 nach der allfälligen Übermittlung von offenlegungs- und verrechnungspreisspezifischen Steuererklärungen.

E. 3.3.9

Weiter möchte die ersuchende Behörde in Erfahrung bringen, ob die Beschwerdeführerin Zulieferer für Rohstoffe ausgewählt hat (Frage 9a) und ob sie mit Zulieferern Preise ausgehandelt hat (Frage 9b). In beiden Fällen bittet die DSRI um Nachweise der ausgeführten Funktionen. Soweit sich die Beschwerdeführerin wiederum darauf beruht, die Informationen seien für die Anwendung der Preisvergleichsmethode nicht voraussichtlich erheblich, ist festzuhalten, dass die ersuchende Behörde nicht die Anwendung der Preisvergleichsmethode überprüfen möchte, sondern generell die Verrechnungspreise (E. 3.2.1). Im Übrigen hält die Beschwerdeführerin diesbezüglich nur fest, die Vorinstanz erkläre nicht plausibel, welchen Zusammenhang die Informationen über ihre Einkaufsseite mit der von Portugal überprüften Transaktion haben sollten, welche ihre Verkaufsseite betreffen. Dem ist entgegenzuhalten, dass nach dem Vertrauensprinzip (E. 2.5) zunächst davon auszugehen ist, dass die von der ersuchenden Behörde erfragten Informationen von dieser als voraussichtlich erheblich erachtet werden. Nur Informationen, die in keinem Zusammenhang mit dem im Amtshilfeersuchen umschriebenen Sachverhalt ständen, dürften dann allenfalls ausgesondert werden (E. 2.3.4). Vorliegend kann aber die Kenntnis

der genannten Informationen beispielsweise dem Verständnis des Preisbildungsprozesses bei der Beschwerdeführerin und damit indirekt bei der portugiesischen Gesellschaft dienen, was dann wiederum für die Prüfung der Drittpreiskonformität von Transaktionen voraussichtlich erheblich wäre. Der Zusammenhang mit dem im Amtshilfersuchen umschriebenen Sachverhalt ist somit gegeben bzw. kann zumindest nicht ausgeschlossen werden. Die Informationen sind - soweit sie überhaupt ediert werden konnten - zu übermitteln.

E. 3.3.10

Die ersuchende Behörde erklärt, die Beschwerdeführerin sei für den Kauf von B. _____-Produkten von Zulieferern verantwortlich. Sie möchte wissen, wie hoch der Prozentsatz von Zulieferern der [ehemaligen C. _____- und D. _____-Gruppen] und gegenüber jenem von Zulieferern ausserhalb der Gruppe war (Frage 10a), ob die vertraglichen Bestimmungen und Bedingungen gegenüber verbundenen und nicht verbundenen Zulieferern die gleichen waren (Frage 10b), wie die Produktionsstätte in Portugal entschädigt worden sei (Frage 10c), ob für andere Produktionsstätten dasselbe gegolten habe (Frage 10d) und ob die Bezahlung von Produktionsstätten der [ehemaligen C. _____- und D. _____-Gruppen] dieselbe gewesen sei wie von Produktionsstätten von Drittparteien. Die Vorinstanz möchte die erfragten Informationen übermitteln, sofern sie überhaupt vorhanden sind. Die Beschwerdeführerin bringt wiederum vor, die Informationen seien in Bezug auf die Durchführung der Preisvergleichsmethode unbedeutend. Diesbezüglich kann auf das zuvor in E. 3.3.9 Gesagte verwiesen werden. Die Informationen sind zu übermitteln.

E. 3.3.11

Frage 11 gilt der Lagerung und Verteilung der B. _____-Produkte. Die ersuchende Behörde möchte wissen, welche Gebäude bzw. Lagerhäuser der Beschwerdeführerin in Portugal gehören (Frage 11a), ob es ausserhalb von Portugal Lagerhäuser gebe, die dazu benutzt würden, B. _____-Produkte auf dem portugiesischen Markt zu verteilen und, wenn ja, welche (Frage 11b), wer die Transportrisiken trage, wobei alle Ausgaben in den fraglichen Steuerjahren zu nennen seien, und wie diese von der Beschwerdeführerin getragenen Kosten den Preis der B. _____-Produkte, die der portugiesischen Handelsgesellschaft (gemeint ist die portugiesische Gesellschaft) verkauft worden seien, beeinflusst hätten (Frage 11c). Schliesslich wird danach gefragt, wer die Risiken für Kundengarantien getragen hätte, wobei auch hier die Kosten zu nennen seien und wie diese die Preise der entsprechenden B. _____-Produkte beeinflusst hätten. Der Beschwerdeführerin geht die Übermittlung dieser Informationen zu weit. Sie begründet dies wiederum einzig mit der Anwendung der Preisvergleichsmethode. Darauf ist nicht weiter einzugehen (E. 3.2.1). Festzuhalten ist, dass das Wissen um die Verteilung von Funktionen und Risiken bei Geschäftspartnern und verbundenen Unternehmen durchaus geeignet sein kann, die Angemessenheit von Verrechnungspreisen festzustellen.

E. 3.3.12

Frage 12 bezieht sich auf die Qualitätssicherung bei den Zulieferern. Diesbezüglich fragt die ersuchende Behörde, welche Funktionen in Bezug auf die Kontrolle der Produkte beim Zulieferer ausgeübt werden. Diesbezüglich ist auf das zuvor Festgehaltene (E. 3.3.11) zu verweisen.

E. 3.3.13

Die ersuchende Behörde möchte weiter wissen, welche Art hochqualifizierter Dienstleistungen die Beschwerdeführerin biete (Frage 13a), wie viele Angestellten diese Dienstleistungen ausführten (Frage 13b) und in welchem Geschäftsbereich diese Angestellten tätig seien (Frage 13c). Auch diesbezüglich kann auf das zuvor Festgehaltene (E. 3.3.11) verwiesen werden.

E. 3.3.14

In Frage 14 bezieht sich die ersuchende Behörde auf ein dem Ersuchen beigelegtes Dokument, wonach die Einkaufs- und Verkaufsgesellschaften innerhalb der [ehemaligen C. _____ - und D. _____ -Gruppen] gewisse generelle Preissetzungsprinzipien für die B. _____ -Produkte anwenden würden, um eine drittpreisgerechte Kompensation zu erhalten. Dabei bestimmten sie die Preise basierend auf den für die B. _____ -Produkte entstandenen Kosten sowie einem Zuschlag, um Einkaufs- und Verkaufsgesellschaften für den Mehrwert ihrer Arbeiten, Mittel und Risiken zu entschädigen. Die ersuchende Behörde bittet um Informationen über die untervermittelten Aktivitäten, die Gesellschaften, welche diese Aktivitäten ausübten, und ihre Bezahlung, inklusive die angewendete Zuschlagsrate und die dazugehörigen Berechnungen. Auch diesbezüglich kann auf das zuvor Festgehaltene (E. 3.3.11) verwiesen werden.

E. 3.3.15

Frage 15 bezieht sich auf den Untervertrag der Beschwerdeführerin mit einer weiteren Gesellschaft [der ehemaligen C. _____ - und D. _____ -Gruppen] (Frage 15a) und den Kosten, die bei der Beschwerdeführerin durch Dienstleistungen der anderen [Gesellschaften der ehemaligen C. _____ - und D. _____ -Gruppen] angefallen sind und welche B. _____ -Produkten betreffen, die der portugiesischen Verkaufsgesellschaft verkauft wurden (Frage 15b). Wiederum ist auf das zuvor Festgehaltene (E. 3.3.11) zu verweisen.

E. 3.3.16.1

Die ersuchende Behörde möchte in Bezug auf konkret genannte Produkte wissen, wie die Berechnung der Verkaufspreise vonstattengeht, in Anbetracht der Umstände, dass gewisse Kosten im Zusammenhang mit Behandlung, Lagerung und Transport sowie eine Entschädigung für die von der Beschwerdeführerin erfüllten Funktionen, Mittel und Risiken enthalten sind. Sie möchte erfahren, wie die Preisbildung zustande kam, wobei jede Komponente (die genannten sowie allfällige weitere) des Preises detailliert wiedergegeben werden solle (Frage 16). Die edierten Informationen erscheinen nicht sehr detailliert. Die Beschwerdeführerin widersetzt sich der Übermittlung wiederum mit Bezug auf die Preisvergleichsmethode. Auch hier ist auf das zuvor Festgehaltene (E. 3.3.11) zu verweisen.

E. 3.3.16.2

In diesem Zusammenhang hält die Beschwerdeführerin kurz fest, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie in der Schlussverfügung nicht auf die von ihr (der Beschwerdeführerin) gegen die Übermittlung der Antwort auf Frage 16 aufgeführten Argumente eingegangen sei. Im Rahmen der eigentlichen Anträge stellt sie jedoch keinen Antrag in Bezug auf eine mögliche Verletzung des rechtlichen Gehörs. In der gebotenen Kürze ist hier festzuhalten, dass sich die Vorinstanz nicht mit jedem einzelnen Argument der Beschwerdeführerin in Bezug auf jede einzelne Frage auseinandersetzen muss. Auf die grundsätzlichen Vorbringen der Beschwerdeführerin ist die Vorinstanz eingegangen und hat dabei auch erläutert, warum ihrer Ansicht nach offengelassen werden könne, ob tatsächlich kein besonderer Verrechnungspreisfall vorliege. Somit hat sie das

rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin nicht verletzt.

E. 3.3.17

In Frage 17 bezieht sich die ersuchende Behörde auf die Verrechnungspreisanalyse (im vorhin genannten Dokument; E. 3.3.14), in der Folgendes steht: Es seien für die Analyse mittels Preisvergleichsmethode die Einkaufspreise und die Vertragsbedingungen, welche auf die Versorgung der [...] Gruppen-Verkaufsgesellschaften mit B._____ -Produkten durch die schweizerische Gesellschaft anwendbar seien, mit den Durchschnittspreisen und den Vertragsbedingungen verglichen worden, welche auf die Versorgung der Drittparteien mit B._____ -Produkten durch die C._____ Verteilgesellschaften anwendbar seien. Diesbezüglich fragt die ersuchende Behörde nach jenen Gesellschaften, welche für diese Vergleichsanalyse hinzugezogen wurden (Frage 17a) und nach dem Verkaufsbetrag und den dazugehörigen Betrag der Produktionskosten (Frage 17b). Mangels entsprechender Informationen kann die Vorinstanz keine diesbezüglichen Informationen übermitteln. Sie hält insbesondere fest, in den fraglichen Steuerjahren seien keine Analysen der Transaktionen zwischen der Beschwerdeführerin und der [portugiesischen Gesellschaft] erstellt worden, weil es sich nicht länger um konzerninterne Transaktionen gehandelt habe. Daher sei weder eine Vergleichsanalyse erstellt worden noch seien weitere Informationen erhältlich. Die Beschwerdeführerin erklärt, die ersuchten Informationen wären für die Anwendung der Preisvergleichsmethode bei der betroffenen Person voraussichtlich erheblich, wenn es sich bei dieser und der Beschwerdeführerin um nahestehende Personen handeln würde. Dies sei aber nicht der Fall, weshalb die Antwort zu Frage 17 nicht zu übermitteln sei. Der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden (dazu E. 3.2.1, 3.2.2.1 und 3.2.2.3).

E. 3.3.18

In Bezug auf Frage 18, die sich auf die Mengen an Produkten, die an Drittparteien geliefert wurden, bezieht, ist auf das gerade unter E. 3.3.17 Ausgeführte zu verweisen.

E. 3.3.19

Dasselbe gilt für die Antwort auf die Frage 19, nach der Gesellschaft bzw. den Angestellten, welche für die Festsetzung der Preisvergleichsmethode verantwortlich waren (Frage 19a), welche Gesellschaft die dazu notwendigen Informationen geliefert habe sowie allfällig bestehende dazugehörige Korrespondenz (Frage 19b) und den Zeitpunkt, in dem die notwendigen Informationen gesammelt worden seien (Frage. 19c).

E. 3.3.20

Schliesslich bittet die ersuchende Behörde um Übermittlung eines Versorgungsvertrages (sowie dessen Änderungen), welcher zwischen der Beschwerdeführerin und der (mittlerweile gelöschten) H._____ Limited geschlossen wurde, wobei sie (die DSRI) diesbezüglich weitere konkrete Fragen zum Inhalt des Vertrages hat (Frage 20a). Weiter fragt sie, was mit den im Vertrag geregelten Rechten und Pflichten geschah (Frage 20b) und ob diese auf eine andere Gesellschaft und, bejahendenfalls, welche übertragen wurden (Frage 20c). Die Vorinstanz möchte den Vertrag übermitteln sowie [eine Präzisierung anbringen]. Für die Antworten auf die detaillierteren Fragen in Frage 20a verweist sie auf den Vertrag selbst, in Bezug auf Frage 20c verweist sie auf die Antwort zu Frage 19b (recte: 20b; dazu E. 3.4). Die Beschwerdeführerin bringt wiederum vor, diese Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich, wobei sie sich dann wiederum auf die Preisvergleichsmethode bezieht. Da, wie verschiedentlich festgehalten, die ersuchende

Behörde nicht geltend macht, die Verrechnungspreise nach der Preisvergleichsmethode prüfen zu wollen (insb. E. 3.2.1), ist darauf nicht weiter einzugehen. Auch die Vertragsbedingungen zwischen der Beschwerdeführerin und der H._____ Limited können einen Hinweis darauf geben, ob die zwischen den übrigen Gesellschaften vereinbarten Preise drittpreiskonform sind.

E. 3.3.21

Damit ist festzuhalten, dass sich die Informationen, die die Vorinstanz der ersuchenden Behörde übermitteln möchte, voraussichtlich erheblich sind (zum Schwärzungsantrag: E. 3.6).

E. 3.4.1

Bei den im Dispositiv der Schlussverfügung enthaltenen Verweisen haben sich jedoch Kanzleifehler eingeschlichen. Diese sind von Amtes wegen zu korrigieren. Die Fehler dürften in den meisten Fällen daraus resultieren, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin in den an diese gerichteten Editionsverfügungen jeweils die Frage 5 der ersuchenden Behörde nicht mitgeteilt hat. Da die Vorinstanz die Nummerierung fortführte, wurde so Frage 6 der ersuchenden Behörde zu Frage 5 an die Beschwerdeführerin; Frage 7 der ersuchenden Behörde wurde zu Frage 6 an die Beschwerdeführerin etc. Die Beschwerdeführerin brachte in einigen ihrer Antworten vom 19. Juni 2020 und/oder 22. Juli 2021 Hinweise und Verweise an. Diese wurden offenbar von der Vorinstanz mehr oder weniger übernommen, ohne dass die Nummerierung wieder jener der ersuchenden Behörde angepasst wurde. Diese Fehler wird die Vorinstanz zu korrigieren haben.

E. 3.4.2

Konkret handelt es sich um folgende: - Antwort auf Frage 6: Diesbezüglich ist die Schlussverfügung insofern zu korrigieren, als sich die Antworten in der Liste auf die Fragen 6cii und iii (und nicht auf 5cii und iii) in der Liste befinden. - Antwort auf Frage 10: Die Schlussverfügung ist in Bezug auf die Antwort zur Frage 10 dahingehend zu korrigieren, als die Antwort nicht die Fragen 9a bis 9e umfasst, sondern die Fragen 10a bis 10e. - Antwort auf Frage 13: Die Antworten auf die Fragen 13b und 13c sind jeweils insofern zu korrigieren, als auf die Antwort zu Frage 13a (nicht Frage 12a) zu verweisen ist. - Antwort auf Frage 14: Am Schluss der Antwort ist auf den Vertrag, der zu Frage 15 mitgeliefert wird, zu verweisen (nicht zu Frage 14). - Antwort zu Frage 17: Zu Beginn der Antwort auf Frage 17 schreibt die Vorinstanz: «This answer is covered in questions 16a and 16b». Dabei hat sie den ursprünglichen Hinweis der Beschwerdeführerin («This answer covers questions 16a and 16b») abgeändert, was keinen Sinn ergibt. Die Vorinstanz hat diesbezüglich den von der Beschwerdeführerin gewählten Wortlaut wiederzugeben, wobei aus den in der Einleitung dieser Erwägung genannten Gründen auf die Fragen 17a und 17b hinzuweisen ist. Die Einleitung muss demnach wie folgt lauten: «This answer covers questions 17a and 17b.» - Antwort auf Frage 20: Der Verweis in der Antwort auf Frage 20c auf die Antwort zu Frage 19b ist auf die Antwort zu Frage 20b zu ändern.

E. 3.5.1

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, nach Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG, auf den Art. 8 Abs. 1 StAhiG verweise, hätten unabhängige Dritte bloss die Pflicht, eine Bescheinigung über die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen. Art. 25bis Abs. 3 Bst. b DBA CH-PT sehe die Übermittlung von Informationen an den ersuchenden Staat nur insoweit

vor, als diese nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren des ersuchten oder ersuchenden Staates auch tatsächlich beschafft werden könnten.

E. 3.5.2

Es lässt sich bereits fragen, ob es sich bei der Beschwerdeführerin überhaupt um eine «unabhängige Dritte» handelt, möchte doch die ersuchende Behörde auch dieser Frage nachgehen. Ohnehin aber handelt es sich um Informationen, die unter Umständen die Besteuerung der Beschwerdeführerin beeinflussen können (E. 2.4.3). Letztere ist damit so oder anders verpflichtet, die Informationen herauszugeben.

E. 3.5.3

Art. 25bis Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-PT stehen somit einer Übermittlung der Informationen nicht entgegen.

E. 3.6

Schliesslich macht die Beschwerdeführerin (eventualiter) geltend, es seien sämtliche Informationen aus den zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen, die ausserhalb des vom Amtshilfeersuchen liegenden Zeitraums lägen; weiter seien die Namen von Mitarbeitenden der X. _____ AG, der G. _____ S.A. sowie der H. _____ LTD unkenntlich zu machen.

E. 3.6.1

Diesbezüglich macht die Beschwerdeführerin zumindest implizit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz geltend. Sie habe - so die Beschwerdeführerin sinngemäss - bei der Vorinstanz beantragt, ihr sei die Möglichkeit einzuräumen, zu allfälligen Schwärzungen der ESTV Stellung zu nehmen und gegebenenfalls Schwärzungsvorschläge zu ergänzen. Die Vorinstanz habe dann aber sofort die Schlussverfügung erlassen und darin festgehalten, sie (die Beschwerdeführerin) habe pauschal vorgebracht, es seien Personen zu schwärzen, was nicht genüge. Die Beschwerdeführerin macht nun geltend, ihr sei, entgegen ihrem klar formulierten Eventualantrag, keine Möglichkeit gewährt worden, Schwärzungsvorschläge anzubringen. Vielmehr habe die Vorinstanz sogleich die angefochtene Schlussverfügung eröffnet. Damit sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin wurde ihr rechtliches Gehör nicht verletzt. Die Vorinstanz hat ihr mitgeteilt, welche Informationen sie zu übermitteln gedenkt. Damit gewährte sie der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör. Es wäre nun an der Beschwerdeführerin gewesen, bereits zu diesem Zeitpunkt zu den Unterlagen - die ihr nun bekannt waren - konkrete Schwärzungsanträge zu stellen. Dies hat sie unterlassen. Damit ist festzuhalten, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör rechtsgenügend gewährt hat.

E. 3.6.2

Konkret beantragt die Beschwerdeführerin zunächst, Informationen aus der Jahresrechnung für das Steuerjahr 2016/2017 zu schwärzen, die sich auf die Steuerperiode 2015/2016 beziehen. Diesbezüglich stimmt die Vorinstanz der Beschwerdeführerin im Rahmen der Vernehmlassung zu. Auch wenn die Vorinstanz nicht die teilweise Gutheissung der Beschwerde in diesem Punkt beantragt, gibt sie mit der Formulierung, dem Antrag der Beschwerdeführerin sei stattzugeben und die Beilagen seien dahingehend zu ändern, klar zu verstehen, dass sie diesbezüglich den Standpunkt der Beschwerdeführerin teilt. Dieser

nunmehr zumindest sinngemäss übereinstimmend gestellte Antrag auf Schwärzung (oder Aussonderung) von Informationen, die nicht in den vom Ersuchen umfassten Zeitraum fallen, steht im Einklang mit den rechtlichen Grundlagen und der Rechtsprechung (vgl. Urteile des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.2.1 f., 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 4.4) und ist daher gutzuheissen. Die Vorinstanz wird die Beilage 2, welche sie der ersuchenden Behörde übermitteln möchte, entsprechend anzupassen haben.

E. 3.6.3

Weiter beantragt die Beschwerdeführerin die Schwärzung der Namen von mehreren ihrer Mitarbeitenden sowie Mitarbeitenden anderer Gesellschaften. Konkret geht es um J._____, K._____, L._____, M._____ und N._____ sowie Namen und Unterschriften von namentlich O._____ und P._____, welche in den Beilagen 5 und 6 der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen für die G._____ S.A. bzw. die H._____ LTD unterzeichnet hätten. J._____ und K._____ haben als zeichnungsberechtigte Personen die Jahresrechnungen der Gesellschaft unterschrieben. Mit ihrer Unterschrift haben sie bezeugt, dass die Jahresrechnungen korrekt sind. Es kann schon aus diesem Grund nicht davon ausgegangen werden, dass sie rein zufällig in den Akten erscheinen. J._____ und K._____ werden zudem, wie auch L._____ und M._____ in der Steuererklärung der Beschwerdeführerin mit ihrer jeweiligen Organfunktion, die sie für die Beschwerdeführerin bekleiden, bezeichnet. Auch hier lässt sich nicht sagen, dass sie zufällig in den Akten stehen. N._____, K._____, O._____ und P._____, die den Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der G._____ S.A. unterzeichnet haben, stehen ebenfalls nicht zufällig in den Akten. Dasselbe gilt für jene Personen, die den Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der H._____ LTD unterzeichneten. Damit sind die von der Beschwerdeführerin genannten Namen (sowie die Unterschriften bzw. Kürzel dieser Personen) nicht zu schwärzen. Der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin ist abzuweisen.

E. 3.7

Insgesamt ist die Beschwerde somit einzig im Sinne von E. 3.6.2 gutzuheissen, wobei zudem die hier in E. 3.4.2 genannten Verweise von der Vorinstanz zu korrigieren sind, im Übrigen aber abzuweisen. Die Korrekturen in Bezug auf die Verweise in den Antworten wirken sich nicht auf die Amtshilfeleistung selbst aus.

E. 4.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der mehrheitlich unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Gutheissung in untergeordneten Punkten, teilweise von Amtes wegen, vermag an dieser Kostenverteilung nichts zu ändern. 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. 4.2

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. 5

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.

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