

# **BVGer A-882/2023 vom 20. November 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-11-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-882\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-882_2023)

FR: TAF A-882/2023 du 20 novembre 2023

IT: TAF A-882/2023 del 20 novembre 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-AU richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-AU gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

### **E. 1.3**

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

### **E. 1.4**

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

### **E. 1.5**

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

### **E. 2.1**

Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Australien sind Art. 25 DBA CH-AU sowie Ziff. 14 des dazugehörigen Protokolls vom 30. Juli 2013 (nachfolgend: Protokoll). Gemäss Art. 25 Abs. 1 DBA CH-AU tauschen die

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

## **E. 2.2**

Was die formellen Voraussetzungen betrifft, die ein Amtshilfeersuchen erfüllen muss, besteht nach Ziff. 14 Bst. b Abs. 1 des Protokolls Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25 DBA CH-AU den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben: (i) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (v) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. Diese Anforderungen betreffend den Inhalt, den ein Amtshilfeersuchen aufweisen muss, sind so gestaltet, dass, wenn der ersuchende Staat diese Umstände genau angibt, angenommen wird, die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Unterlagen sei erfüllt (BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-5213/2020 vom 28. November 2022 E. 2.4.3, A-3221/2018 vom 6. April 2022 E. 4.2; zur voraussichtlichen Erheblichkeit: nachfolgend E. 2.3).

### **E. 2.3.1**

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

### **E. 2.3.2**

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

### **E. 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. 2.4**

Art. 25 Abs. 3 DBA CH-AU 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 abweichen; 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. 25 Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-AU 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, 2. Aufl. 2015, S. 250 f.). Die abweichende Bestimmung von Art. 25 Abs. 5 DBA CH-AU 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). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteile des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.5, A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall erfüllt das Amtshilfeersuchen vom (Datum) die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 2.2). Etwas anderes wird von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Strittig ist insbesondere, ob die Unterlagen, um deren Übermittlung ersucht wird, für den im Amtshilfeersuchen genannten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sein können.

#### **E. 3.1.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, zwischen ihr und den betroffenen Personen 1-3 läge seit jeher keine gesellschaftsrechtliche Beziehung vor. Daher seien die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen 1-3 nicht als verbundene Personen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 DBA CH-AU anzusehen. Die Bestimmung entfalte gegenüber dem innerstaatlichen Recht eine Sperrwirkung.

#### **E. 3.1.1.2**

Das ATO macht im Amtshilfeersuchen zumindest implizit geltend, die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen 1-3 seien nicht unabhängig voneinander, wenn es davon spricht, die kommerziellen und finanziellen Beziehungen zwischen der betroffenen Person 1 und diversen Untergesellschaften der schweizerischen Gesellschaft verstehen zu wollen, um feststellen zu können, ob die Transaktionen zwischen diesen nach dem Drittpreis vorgenommen wurden (Sachverhalt Bst. A.b).

#### **E. 3.1.1.3**

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

werden müsse (eine abkommenswidrige Besteuerung als Grenze der Amtshilfeleistung ist auch in Art. 25 Abs. 1 DBA CH-AU genannt; E. 2.1). Art. 9 DBA CH-AU lautet: 1. Wenn: a. ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist; oder b. dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind; und in diesen Fällen beide Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dann können die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden. 2. Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet und entsprechend besteuert, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; soweit erforderlich, konsultieren sich die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten. Art. 9 Abs. 1 DBA CH-AU legt mithin fest, wie einerseits Unternehmen miteinander verbunden sein müssen und wie sich andererseits die vertraglichen Beziehungen zwischen ihnen zu gestalten haben, damit der Staat, in dem eines der Unternehmen seinen Sitz hat, allenfalls einen höheren Gewinn, als dieses Unternehmen tatsächlich ausgewiesen hat, als Grundlage der Besteuerung annehmen kann. Letztlich geht es um das sogenannte «arm's-length-Prinzip» (Drittvergleichsgrundsatz) bzw. konkret darum, ob die Höhe der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen vom Staat, der die Besteuerung vornimmt, so akzeptiert wird. Ein Staat soll jenen Gewinn besteuern dürfen, den er besteuern könnte, wenn zwei (oder mehr) gesellschaftlich verbundene Unternehmen vertragliche Bedingungen ausgehandelt hätten, die sie auch unbeteiligten Dritten gegenüber gewährt hätten, und nicht nur jenen Gewinn, der anfällt, weil die verbundenen Unternehmen mittels spezieller Vertragsbedingungen Gewinne von diesem in den anderen Staat verschoben haben (vgl. Nils Harbeke/Thomas Hug/Patrick Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, 2022, S. 178 Rz. 460, die allerdings auch darauf hinweisen, dass der Drittvergleichsgrundsatz im OECD-Musterabkommen nicht konkretisiert wird und auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien einen erheblichen Interpretationsspielraum belassen). Art. 9 Abs. 2 DBA CH-AU hält dafür im Gegenzug fest, dass jener Staat, in den die Gewinne verschoben wurden, ebenfalls eine Korrektur vornimmt. Der andere Vertragsstaat ist demnach nur insoweit zur Vornahme einer Gegenberichtigung verpflichtet, als die Gewinnkorrektur innerhalb des abkommensrechtlichen Bewertungs- und Korrekturrahmens erfolgt (vgl. Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 178, Rz. 461). Die (weiteren) Abkommensbestimmungen (insbesondere die Zuteilungsregeln) sind dabei zu beachten. Allenfalls können sich die beteiligten Staaten darüber verständigen. Die Korrektur im einen hat nicht automatisch eine (Gegen-)Korrektur im anderen Staat zur Folge, sondern die Steuerbehörden im anderen Staat sind nur verpflichtet solche Korrekturen vorzunehmen, die aufgrund des

Fremdvergleichsgrundsatzes und vom Betrag her gerechtfertigt sind (Peter Eisenring, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 9 N. 2). Wie andere Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen auch, stellt - zumindest aus schweizerischer Sicht - Art. 9 DBA CH-AU keine Basis für die Besteuerung durch die nationalen Steuerbehörden dar, sondern er beschränkt die Doppelbesteuerung (vgl. Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.2; Eisenring, a.a.O., Art. 9 N. 2; René Matteotti/Christine Horn, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung N. 12; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 179 Rz. 462; Fabian Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, S. 103 ff., S. 125). Insofern erweist es sich als sachgerecht, wenn die Frage, ob verbundene Unternehmen vorliegen, zunächst nach innerstaatlichem Recht definiert wird (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA CH-AU; vgl. Eisenring, a.a.O., Art. 9 N. 4; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 152 f. Rz. 408; a.M. wohl Duss, a.a.O., S. 107, wobei er noch auf derselben Seite bezüglich der Frage, ob Personengesellschaften Unternehmen i.S.v. Art. 9 OECD-Musterabkommen sein können, auf die Sicht des das Abkommen anwendenden Staates verweist und auf S. 108 bezüglich der Frage der Beherrschung eines Unternehmens auf die Schweizer Auffassung). Erst in einem zweiten Schritt sind dann die Kollisionsnormen anzuwenden, denn nur, wenn aus Sicht eines Staates überhaupt verbundene Unternehmen vorliegen und sich somit innerstaatlich die Frage einer Gewinnhinzurechnung stellen kann, kommen die Kollisionsnormen zur Anwendung. Das innerstaatliche Recht des ersuchenden Staates (hier Australiens) ist von der Schweiz im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht zu prüfen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3).

#### **E. 3.1.1.4**

Betreffend die von der Beschwerdeführerin genannte Sperrwirkung wird insbesondere diskutiert, ob jener Staat, der die Besteuerung vornimmt, sich im Rahmen seiner internen Besteuerung von vornherein an die in Art. 9 DBA CH-AU enthaltenen Vorgaben halten muss (Sperrwirkung) oder sich auf sein innerstaatliches Recht berufen kann, das dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgehe (keine Sperrwirkung; mit Hinweis auf verschiedene Auffassungen in der deutschen Lehre: Vögele/Raab, 1. Teil Kapitel A/VI, in: Vögele/Borstell/Bernhardt [Hrsg.], Verrechnungspreise, 5. Aufl., München 2020, S. 165 f. Rz. 416 f.; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 177 Rz. 458 f., vgl. auch S. 180 f. Rz. 465; Duss, a.a.O., S. 126). Die Frage bezieht sich aber auf das innerstaatliche Recht des ersuchenden Staates, das im Rahmen der Amtshilfe nicht geprüft wird (E. 3.1.1.3 a.E.). So wird denn auch festgehalten, dass Qualifikationskonflikte in Bezug auf Art. 9 OECD-Musterabkommen bestehen bleiben werden (vgl. Harbeke/ Hug/Scherrer, a.a.O., S. 144 Rz. 389, S. 149 Rz. 400, S. 178 Rz. 461). Eine Sperrwirkung in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe ist demgegenüber nicht anzunehmen (Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3). Ohnehin müsste nicht nur die Möglichkeit bestehen, dass der ersuchende Staat eine abkommenswidrige Besteuerung vornimmt, sondern das Ersuchen um Informationsaustausch müsste geradezu auf eine abkommenswidrige Besteuerung hinzielen bzw. müsste klar erkennbar sein, dass die Informationen für eine abkommenswidrige Besteuerung verwendet werden sollen (Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Aus dem Hinweis der ersuchenden Behörde im Amtshilfeersuchen vom (Datum), dass ihr innerstaatliches Recht die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Transaktionen zwischen verbundenen sowie zwischen nicht verbundenen Unternehmen ermögliche, lässt sich noch nicht ableiten, dass der ersuchende Staat auf eine abkommenswidrige Besteuerung hinzielt. Für die

Besteuerung der betroffenen Personen 1-3 wird Australien zunächst gemäss seinem internen Recht prüfen, ob die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen 1-3 nach diesem Recht als verbunden gelten (vgl. E. 3.1.1.3). 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 Australien keine abkommenswidrige Besteuerung anstrebt. Ohnehin würde eine solche nicht direkt die Beschwerdeführerin, sondern die betroffenen Personen 1-3 treffen, welche indessen keine Beschwerde erhoben haben. Resultierte tatsächlich eine abkommenswidrige Besteuerung der betroffenen Personen 1-3, so hätten diese dies in Australien geltend zu machen; allenfalls wäre eine Verständigungslösung (vgl. Art. 9 Abs. 2 DBA CH-AU) anzustreben.

### **E. 3.1.2**

Die Beschwerdeführerin bringt weitere Gründe vor, weshalb die ersuchten Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien.

#### **E. 3.1.2.1**

Betreffend die Jahresrechnungen und die Reports of the Directors bringt die Beschwerdeführerin vor, diese seien nicht voraussichtlich erheblich, da zwischen den betroffenen Personen 1-3 und ihr keine vertraglich vereinbarten Leistungsbeziehungen bestünden. Die Beschwerdeführerin sei in den Rechtsgeschäften zwischen der D.\_\_\_\_\_-Gruppe, der sie bis (Datum) 2016 angehört habe, und den betroffenen Personen 1-3 nie direkt und seit (Datum) 2016 in keiner Art und Weise involviert gewesen. Es bestehe daher kein Zusammenhang zwischen den ersuchten Informationen und den in Australien untersuchten Rechtsgeschäften. Ein solcher Zusammenhang gehe auch nicht aus dem Amtshilfeersuchen vom (Datum) hervor. Weiter seien die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen 1-3 nie in dem Sinne miteinander verbunden gewesen, dass sie derselben Gruppe oder demselben Konzern angehören würden. Betreffend die angeforderten Transfer Pricing Dokumentationen bringt die Beschwerdeführerin vor, diese seien nicht voraussichtlich erheblich, da sie die dem australischen Transferpreis-Audit unterliegenden Transaktionen der betroffenen Personen 1-3 in keiner Weise behandeln würden. Es bestünden weder kaufmännische, finanzielle noch anderweitig leistungsbezogene Rechtsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und den betroffenen Personen 1-3 für den vom Ersuchen umfassten Zeitraum. Vor dem Hintergrund, dass keine geschäftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Verbindungen zwischen der Beschwerdeführerin und den betroffenen Personen 1-3 bestünden, mangle es dem Amtshilfeersuchen vom (Datum) an der gehörigen Substantiierung der Anfrage. Es sei darin nicht dargetan, inwiefern die ersuchten Informationen zur Überprüfung bzw. Verifizierung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und eines Verrechnungspreisvorteils für die betroffene Person 1 führen sollten.

#### **E. 3.1.2.2**

Zunächst ist die Rüge der Beschwerdeführerin, das Amtshilfeersuchen vom (Datum) sei nicht genügend substantiiert, unbegründet. Das Ersuchen erfüllt die formellen Voraussetzungen und nennt den Steuerzweck, für den die Informationen benötigt werden, ausdrücklich (vgl. Sachverhalt A.b). Überdies legt das ATO im Ersuchen dar, dass es die

ersuchten Informationen für die betroffene Zeitperiode benötigt, um die Umstrukturierung, welche im Jahr 2016 erfolgt sei und die betroffenen Personen 1-3 sowie die Beschwerdeführerin betreffe, und deren Folgen verstehen zu können. Es solle damit geprüft werden, ob die Umstrukturierung unzulässige Verrechnungspreise zur Folge hatte, welche von der betroffenen Person 1 bezahlt wurden (vgl. Sachverhalt A.b). Wie in E. 3.1.1.2 erwähnt, macht das ATO dadurch zumindest implizit geltend, die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen 1-3 seien nicht unabhängig voneinander. Explizit erwähnt das ATO, die Beschwerdeführerin sei, was von dieser für die Zeit bis (Datum) 2016 im Übrigen auch nicht bestritten wird, Teil der D. \_\_\_\_\_-Gruppe gewesen, welche mit der betroffenen Person 1 Rechtsgeschäfte abgeschlossen habe. Damit enthält das Ersuchen hinreichende Anhaltspunkte, dass die ersuchten Informationen sich im australischen Verfahren als erheblich erweisen könnten. Ein ersuchender Staat ist zudem nicht verpflichtet, einem Amtshilfeersuchen Beweismittel beizulegen, um den geltend gemachten Sachverhalt nachzuweisen (E. 2.3.3). Auf die Angaben des ATO ist vielmehr grundsätzlich gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip abzustellen (E. 2.5). Mit ihren Ausführungen betreffend die mangelnden geschäftlichen oder gesellschaftsrechtlichen Verbindungen zwischen ihr und den betroffenen Personen 1-3, vermag die Beschwerdeführerin die Darstellung des ATO, wonach Anlass zur Überprüfung der Verrechnungspreise zwischen der betroffenen Person 1 und Untergesellschaften der Beschwerdeführerin für den ersuchten Zeitraum besteht, nicht in einer das völkerrechtlich gebotene Vertrauen in die Sachdarstellung des ATO erschütternden Weise von vornherein zu entkräften.

### **E. 3.1.2.3**

Den Schweizer Behörden kommt bei der Überprüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen nur eine begrenzte Rolle zu. Sie haben in Form einer Plausibilitätskontrolle zu prüfen, ob die verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im australischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. E. 2.3.4). Wie oben festgehalten (E. 2.3.5) können Jahresrechnungen gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich in Amtshilfeverfahren betreffend Verrechnungspreise voraussichtlich erheblich sein. Dass die Beschwerdeführerin bestreitet, jemals mit den betroffenen Personen 1-3 verbunden oder direkt in Rechtsgeschäfte mit diesen involviert gewesen zu sein, ist vorliegend nicht relevant, ebenso wenig, dass die Beschwerdeführerin bestreitet, seit (Datum) 2016 auch nur indirekt in solcherlei Rechtsgeschäfte involviert gewesen zu sein. Wie gesehen (Sachverhalt Bst. A.b und E. 3.1.2.2), geht die ersuchende Behörde davon aus, dass die Beschwerdeführerin und die betroffenen Personen 1-3 nicht unabhängig voneinander sind und dass kommerzielle und finanzielle Beziehungen zwischen ihnen bestehen - wobei nicht im Amtshilfeverfahren zu entscheiden ist, ob diese Annahmen korrekt sind (vgl. E. 3.1.1.4) -, weshalb die Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin schon aus diesem Grund als voraussichtlich erheblich zu betrachten und der ersuchenden Behörde zu übermitteln sind. Das soeben Ausgeführte muss auch für die Reports of the Directors gelten, welche typischerweise die Jahresrechnungen komplementieren, indem sie u.a. Entwicklungen in der Organisation, etwa Umstrukturierungen, kommentieren. Nichts anders ergibt sich betreffend die Transfer Pricing Dokumentationen, welche typischerweise die Verrechnungspreispolitik eines Konzerns zum Ausdruck bringen und sich damit zur Prüfung der Verrechnungspreise als voraussichtlich erheblich erweisen. Mit ihren Ausführungen, dass die angeforderten Dokumente die dem australischen Transferpreis-Audit unterliegenden Transaktionen der

betroffenen Personen 1-3 in keiner Weise behandeln würden, vermag die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen. Würde die ESTV als ersuchte Behörde aufgrund dessen die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen verneinen, würde sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vorgreifen, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht zu vereinbaren wäre.

#### **E. 3.1.2.4**

Insoweit als die Beschwerdeführerin im Sinne ihres Eventualbegehrens einwendet, dass die ersuchten Informationen ab (Datum) 2016 nicht mehr voraussichtlich erheblich seien, da sie seither nicht mehr Teil der D.\_\_\_\_\_ -Gruppe und nicht mehr in Rechtsgeschäfte mit den betroffenen Personen 1-3 involviert sei, ist ihr nach dem Ausgeführten (E. 3.1.2.2 und 3.1.2.3) nicht zu folgen.

#### **E. 3.1.2.5**

Die von der Vorinstanz zur Übermittlung vorgesehenen Informationen sind nach dem Gesagten voraussichtlich erheblich. Sie haben einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt und sind allenfalls geeignet im australischen Verfahren verwendet zu werden (E. 2.3.4).

#### **E. 3.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, gemäss dem in Art. 8 Abs. 1 StAhiG festgehaltenen Grundsatz dürften zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen durchgeführt werden, die nach schweizerischem Recht zur Veranlagung und Durchsetzung der Steuern, die Gegenstand des Ersuchens seien, durchgeführt werden könnten. Vorliegend richte sich die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin nach Art. 127 ff. DBG und sei demnach nur beschränkt. Die Vorinstanz könne die verlangten Informationen daher grundsätzlich nicht von der Beschwerdeführerin herausverlangen.

#### **E. 3.2.2**

Entscheidend für den Umfang der innerstaatlichen Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ob die ersuchten Informationen geeignet sind, ihre eigene Besteuerungssituation zu beeinflussen, wobei bejahendenfalls von einer umfassenden Mitwirkungspflicht nach Art. 126 DBG auszugehen ist (E. 2.4.2 f.). Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Unterlagen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c), welche offensichtlich ebenfalls für die Besteuerung der Beschwerdeführerin relevant sein könnten, sie also auch betreffen. Die Informationen könnten daher, wenn sich der Sachverhalt ausschliesslich in der Schweiz abgespielt hätte, gestützt auf Art. 126 DBG von der Beschwerdeführerin erhoben werden.

#### **E. 3.2.3**

Der Beschwerdeführerin - soweit sie sich auf das schweizerische Steuerverfahrensrecht bezieht und geltend macht, die strittigen Informationen wären gestützt darauf nicht erhältlich - ist damit auch in diesem Punkt nicht zu folgen.

#### **E. 3.3**

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

#### **E. 4.1**

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

#### **E. 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.