



Abteilung I
A-2427/2024

Urteil vom 22. November 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Aisha Zeller.

Parteien

X. _____ SA,
(...),
vertreten durch
lic. iur. LL.M. Rolf Wüthrich, Fürsprecher und
MLaw LL.M. Bastian Thurneysen, Rechtsanwalt,
burckhardt AG,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-ES).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Schreiben vom 5. Dezember 2023 richtete die Agencia Tributaria, Oficina Nacional de Investigación del Fraude, Equipo Central de Información (nachfolgend: AEAT oder ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 25^{bis} des Abkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Spanien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.933.21; nachfolgend: DBA CH-ES) ein Amtshilfeersuchen betreffend X._____ SA (nachfolgend: betroffene Person) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Als Informationsinhaberin wurde die A._____ AG (nachfolgend: schweizerische Gesellschaft) genannt.

A.b Die AEAT erklärt im Amtshilfeersuchen, dass die spanische Steuerbehörde betreffend die betroffene Person für die Geschäftsjahre vom 1. September 2018 bis 31. August 2021 eine Prüfung durchführe. Es gehe um die spanische Körperschaftssteuer. In Bezug auf den Sachverhalt ist dem Amtshilfeersuchen zusammengefasst Folgendes zu entnehmen:

Der Zweck von der betroffenen Person sei der Einzelhandel mit (...), wobei die betroffene Person zur Gruppe 1 gehöre, die von der Stiftung 1 geleitet werde. Die schweizerische Gesellschaft habe den Zweck (...) im Grosshandel zu vertreiben. Bis (...) sei sie ebenfalls Teil der Gruppe 1 gewesen, gehöre jedoch seit (...) zur Gruppe 2, die von der Stiftung 2 geleitet werde.

Laut einer früheren Steuerprüfung für den Zeitraum von 09/2014 bis 08/2018 hätten die Steuerprüfer festgestellt, dass zwischen den Gruppen 1 und 2 eine Verbindung bestünde, obwohl die Steuerpflichtige dies verneint habe. Diese Verbindung sei von Bedeutung, da die schweizerische Gesellschaft sowohl in der vergangenen als auch in der aktuellen Prüfperiode nahezu exklusive Lieferantin von der betroffenen Person sei und daher eine Bewertung zum Drittpreis erforderlich werde.

Die Verbundenheit zwischen den Unternehmen werde vor allem durch die Stiftungen hergestellt, die beide Gruppen kontrollieren, und da die Statuten dieser Stiftungen eine hohe Stabilität aufwiesen, sei anzunehmen, dass diese Verbindung auch in der neuen Prüfperiode bestehen werde. Weitere Indizien wie die unveränderte Geschäftsbeziehung zwischen der betroffenen Person und der schweizerischen Gesellschaft sowie das

fortbestehende Computersystem zur Bestandeskontrolle würden ebenfalls auf diese Verbindung hinweisen.

In der vorherigen Steuerprüfung (...) sei belegt worden, dass die betroffene Person und die schweizerische Gesellschaft als verbundene Unternehmen anzusehen seien, da beide im Zeitraum (...) zur Gruppe 1 gehörten. Dabei sei festgestellt worden, dass die betroffene Person eine geringere und die schweizerische Gesellschaft eine höhere Vergütung erhalten habe, als ihrem Beitrag zur Wertschöpfungskette entspreche. Ein Teil des von der multinationalen Unternehmensgruppe (Markenname) an die schweizerische Gesellschaft zugewiesenen Gewinns hätte daher der betroffenen Person zugewiesen und in Spanien versteuert werden müssen. Diese Korrektur sei auch für die Steuerjahre (...) vorgenommen worden, da die Unternehmensgruppen weiterhin als verbunden angesehen wurden und der Fremdvergleichswert angewendet werden müsse.

Ziel des Ersuchens sei es, zu überprüfen, ob die Aktivitäten von der schweizerischen Gesellschaft und der betroffenen Person in der neuen Prüfperiode unverändert geblieben seien, um gegebenenfalls die Verrechnungspreise zwischen der schweizerischen Gesellschaft und der betroffenen Person anzupassen und die bisher der schweizerischen Gesellschaft zugewiesenen Gewinne auf die betroffene Person zu übertragen.

A.c Die AEAT hat die ESTV für den Zeitraum vom 1. September 2018 bis 31. August 2021 um nachstehende Informationen über die schweizerische Gesellschaft ersucht:

«We would be very grateful if you could please provide the following information for the tax periods 09/2018 to 08/2019 (tax year 2019), 09/2019 to 08/2020 (tax year 2020) and 09/2020 to 08/2021 (tax year 2021) from A._____ AG concerning X._____ SA:

- Financial Statements.
- Corporate Income Tax returns submitted.
- Justification as to whether the activities, functions, assets and risks carried out by the A._____ AG, with respect to its economic relationship with X._____ SA have varied with respect to those carried out in the fiscal years (...). If so, please provide a detailed explanation of the changes that have taken place and the documentation justifying the reality of these changes.»

A.d Die ersuchende Behörde erklärte, dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht, ihrer Verwaltungspraxis und dem zugrundeliegenden Abkommen entspreche; dass die Informationen unter vergleichbaren

Umständen nach ihrem Recht und im üblichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis eingeholt werden könnten; dass alle auf dem eigenen Staatsgebiet zur Verfügung stehenden Mittel ausgeschöpft worden seien, mit Ausnahme solcher, die mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden gewesen wären; dass sämtliche durch das vorliegende Ersuchen erhaltenen Auskünfte vertraulich behandelt und nur für solche Zwecke verwendet werden würden, die im zugrundeliegenden Abkommen genehmigt worden seien.

B.

B.a Die ESTV ersuchte am 7. Dezember 2023 die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (nachfolgend: Steuerverwaltung BL) und die B._____ AG als Vertreterin der schweizerischen Gesellschaft je mittels Editionsverfügung, ihr (der ESTV) näher genannte Informationen zukommen zu lassen. Die B._____ AG wurde zudem darum ersucht, die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

Die Steuerverwaltung übermittelte am 15. Dezember 2023 und die B._____ AG nach erstreckter Frist am 15. Januar 2024 die ersuchten Informationen an die ESTV.

B.b Der Rechtsvertreter der betroffenen Person zeigte am 5. Januar 2024 gegenüber der ESTV an, dass er mit der Interessenwahrung betraut worden sei. Zudem ersuchte er um Akteneinsicht.

Am 18. Januar 2024 gewährte die ESTV dem Rechtsvertreter und der B._____ AG Akteneinsicht und setzte eine Frist von 10 Kalendertagen ab Erhalt des Schreibens für die Zustimmung, respektive zur Einreichung einer Stellungnahme.

B.c Die betroffene Person nahm über ihren Rechtsvertreter am 30. Januar 2024 und die schweizerische Gesellschaft über die B._____ AG nach gewährter Fristerstreckung am 8. Februar 2024 schriftlich zum Amtshilfeverfahren Stellung.

B.d Die ESTV gewährte der betroffenen Person sowie der schweizerischen Gesellschaft mit Schreiben vom 23. Februar 2024 ergänzende Akteneinsicht.

Daraufhin nahmen die B._____ AG am 5. März 2024 und der Rechtsvertreter der betroffenen Person am 7. März 2024 schriftlich Stellung.

C.

C.a Mangels Zustimmung zum Informationsaustausch erging am 21. März 2024 die Schlussverfügung der ESTV gegenüber der betroffenen Person. Die ESTV kam darin nach erfolgter Prüfung des Ersuchens und den Vorbringen in der Stellungnahme der betroffenen Person zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe zu leisten sei (Ziff. 1 des Dispositivs). In Ziffer 2 des Dispositivs nannte die ESTV die bei der Steuerverwaltung BL und der schweizerischen Gesellschaft edierten und zu übermittelnden Informationen und Dokumente betreffend die betroffene Person. Auf die im Amtshilfeersuchen gestellten Fragen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) sollen die folgenden Antworten bzw. Informationen übermittelt werden:

«Based on Article 25bis DTA CH-ES we send you the following information provided by A._____ AG and by the cantonal tax administration of Basel-Country:

We would be very grateful if you could please provide the following information for the tax periods 09/2018 to 08/2019 (tax year 2019). 09/2019 to 08/2020 (tax year 2020) and 09/2020 to 08/2021 (tax year 2021) from A._____ AG concerning X._____ SA:

- Financial Statements.

Please see enclosure 1 and 2 for the financial statements.

- Corporate Income Tax returns submitted.

Please see enclosure 3 and 4 for the Corporate Income Tax returns.

- Justification as to whether the activities, functions, assets and risks carried out by the A._____ AG, with respect to its economic relationship with X._____ SA have varied with respect to those carried out in the fiscal years (...). If so, please provide a detailed explanation of the changes that have taken place and the documentation justifying the reality of these changes.

According to the information provided by A._____ AG, the activities, functions, assets and risks have not varied with respect to those carried out in the fiscal years (...).»

Zudem wies die ESTV darauf hin, dass nicht amtshilfefähige Informationen, die nicht ausgesondert werden konnten, geschwärzt worden seien. Die ESTV lehnt in Ziffer 3 des Dispositivs den Antrag, Amtshilfe zu verweigern, ab. In Ziffer 4 des Dispositivs verfügte die ESTV, sie werde die AEAT auf

die Einschränkung der Verwendbarkeit sowie auf die Geheimhaltung der Informationen hinweisen.

C.b Die ESTV eröffnete am 21. März 2024 die im Wesentlichen gleichlautende Schlussverfügung gegenüber der schweizerischen Gesellschaft.

C.c Gegen die gegenüber der betroffenen Person erlassene Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) liess diese (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) am 19. April 2024 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht erheben. Die Beschwerdeführerin beantragt die Schlussverfügung der ESTV vom 21. März 2024 sei aufzuheben und es sei keine Amtshilfe zu leisten – alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Bundeskasse. In prozessualer Hinsicht seien die Akten aus dem bisherigen Verfahren vollständig zu edieren.

Die Beschwerdeführerin bestreitet insbesondere, dass sie und die schweizerische Gesellschaft verbundene Unternehmen im Sinne von Art. 9 DBA CH-ES seien. Zwar bestehe eine wirtschaftliche Verbundenheit, da die beiden Unternehmen aufgrund der Umstände als Franchisegeberin und Franchisenehmerin in direkten wirtschaftlichen Kontakt stehen würden. Sollte deswegen eine Verbundenheit im Sinne von Art. 9 DBA CH-ES oder nach innerstaatlichem spanischem Recht angenommen werden, würde dies dem Wortlaut von Art. 9 DBA CH-ES sowie der ratio legis von Art. 25^{bis} DBA CH-ES widersprechen. Die Tatsache, dass die beiden Gesellschaften bis zum (...) als rechtlich verbunden galten, dürfe in diesem Zusammenhang keine Rolle spielen, auch wenn die wirtschaftliche Verbundenheit nach dem Verkauf der schweizerischen Gesellschaft im Jahr (...) aufrechterhalten worden wäre. Es stelle sich die Rechtsfrage, ob nach dem schweizerischen Staatsvertragsrecht Art. 9 DBA CH-ES vorliegend Anwendung finde und die von den spanischen Behörden geltend gemachte innerstaatliche Definition von Verbundenheit zu einer abkommenswidrigen Besteuerung führe. Das Amtshilfeersuchen sei ausdrücklich nicht im Zusammenhang mit der Überprüfung einer etwaigen Verbundenheit zwischen den Gesellschaften gestellt worden, sondern mit der Überprüfung der Verrechnungspreise zwischen der Beschwerdeführerin und der schweizerischen Gesellschaft.

C.d Mit Vernehmlassung vom 29. Mai 2024 beantragt die Vorinstanz die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

Auf die vorstehenden und die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird nachfolgend unter den Erwägungen insoweit eingegangen, als sie für den vorliegenden Entscheid wesentlich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der AEAT gestützt auf das DBA CH-ES zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-ES (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-ES zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 - 33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG und Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der Beschwerde ist folglich gegeben.

1.3 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).

1.4 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 Sachverhaltes sowie die Unangemessenheit rügen (vgl. Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

2.

2.1

2.1.1 Die staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuersachen gegenüber Spanien ist vorliegend Art. 25^{bis} DBA CH-ES sowie Ziff. IV des dazugehörigen Protokolls (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-ES). Die aktuell geltenden Fassungen sind diejenigen gemäss Art. 9 bzw. Art. 12 des Protokolls vom 27. Juli 2011 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Spanien zur Änderung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (AS 2013 2367, nachfolgend: Änderungsprotokoll). Das Änderungsprotokoll ist am 24. August 2013 in Kraft getreten und ist gemäss Art. 13 Abs. 2 Bst. (iii) auf die Steuerjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen, oder auf Steuern, die auf Beträgen geschuldet sind, welche am oder nach dem 1. Januar 2010 gezahlt oder gutgeschrieben werden anwendbar. Da die Untersuchung der spanischen Behörden die Steuerjahre 2018 bis 2021 betrifft, ist somit das Änderungsprotokoll auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar.

2.1.2 Art. 25^{bis} DBA CH-ES entspricht weitgehend dem Wortlaut von Art. 26 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA; zu finden unter <https://www.oecd.org/en/publications.html>; vgl. Botschaft des Bundesrats vom 23. November 2011 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens vom 26. April 1966 zwischen der Schweiz und Spanien auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BBl 2011 9153, 9160). Gemäss Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA CH-ES tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts über Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Dabei ist der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA CH-ES (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-ES (unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt.

2.2

2.2.1 Die formellen Voraussetzungen für Amtshilfebegehren gestützt auf das DBA CH-ES sind in Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES geregelt. Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass die

Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Artikel 25bis DBA CH-ES den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- a) die Identität der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person;
- b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- c) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

2.2.2 Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» (vgl. E. 2.3.1) grundsätzlich verneint werden (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

2.3

2.3.1 Gemäss Ziff. IV Abs. 3 des Protokolls zum DBA CH-ES besteht Einvernehmen darüber, 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» (unzulässige Beweisausforschungen) zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. Ziff. IV Abs. 2 des Protokolls zum DBA CH-ES sieht zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» vor; seine Buchstaben a-e sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

2.3.2 Wurde ein Gesuch zum Zweck der Beweisausforschung gestellt, wird gemäss innerstaatlichem Recht darauf nicht eingetreten (Art. 7 Bst. a StAhiG).

2.3.3 Gemäss Rechtsprechung gelten Informationen als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts (vgl. E. 2.1.2), soweit diese Informationen für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.2. m.w.H.).

2.3.4 Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen, und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). 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 (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 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).

2.3.5 Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4, A-186/2021 vom 21. Dezember 2021 E. 2.1.2, A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.2). Der ersuchte Staat darf die Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», 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). Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4). 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; Urteile des BVGer A 3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3, A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4, A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.2 f.).

2.3.6 Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staates zu ermöglichen (vgl. E. 2.1.2), können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt, relevant sein (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3). Dementsprechend kann ein Amtshilfeersuchen von einem Vertragsstaat auch gestellt werden, um von Drittpersonen Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu verlangen. So können zur Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts beispielsweise Informationen wesentlich sein, die zur Überprüfung des zwischen Konzern- bzw. Gruppengesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises oder der zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Leistungsbeziehungen notwendig sind (BGE 143 II 185 E. 4.1; Urteil des BGer 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.3).

Hinsichtlich des vorgenannten Untersuchungsgegenstands können rechtssprechungsgemäss insbesondere die folgenden Informationen für das ausländische Steuerverfahren relevant und daher voraussichtlich erheblich sein: Steuererklärungen, Bilanzen, Betriebsstättengewinnausscheidungen, Erfolgsrechnungen sowie namentlich Informationen hinsichtlich Steuerregime, Steuerfaktoren und die angewandten Steuersätze (Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.2 f. und 4.5, 2C_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.3.2, 2C_411/2016 [et al.] vom 13. Februar 2017 E. 4; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.7.4).

2.4

2.4.1 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 146 II 150 E. 7, 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je m.w.H.; Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). 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 (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.3, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9).

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).

2.4.2 Die ESTV kann im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, welches ein blosses Hilfsverfahren darstellt, keine eigenen Untersuchungen darüber anstellen, ob und inwieweit der in einem Amtshilfeersuchen dargestellte

Sachverhalt der Realität entspricht. Der ersuchte Staat hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen effektiv zutreffen oder nicht. Er hat weder Tat-, noch Schuldfragen zu prüfen noch seinerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.4.2 m.w.H.). Es liegt damit an der betroffenen Person, den Sachverhalt zu widerlegen, sofern ihr dies sofort und klarerweise und entscheidend gelingt. Da im Amtshilfeverfahren kein Raum für ein umfangreiches Beweisverfahren bleibt, hat der Nachweis mittels Urkunden zu erfolgen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; vgl. zum Ganzen: Urteile des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 3.9, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, je m.w.H.).

3.

3.1 Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die an ein solches gestellten formellen Anforderungen (E. 2.2.1). 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.

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt zusammenfassend vor, seit dem (...) gehörten sie und die schweizerische Gesellschaft zu zwei unterschiedlichen Unternehmensgruppen und seien daher nicht als verbundene Personen im Sinne von Art. 9 DBA CH-ES anzusehen. Die Bestimmung entfalte gegenüber dem innerstaatlichen Recht eine Sperrwirkung (vgl. Sachverhalt Bst. C.c).

3.2.2 Die AEAT macht im Amtshilfeersuchen geltend, die Beschwerdeführerin und die schweizerische Gesellschaft seien verbunden und nennt hierfür mehrere Indizien (vgl. Sachverhalt Bst. A.b).

3.2.3

3.2.3.1 Der Sachverhalt muss durch die ersuchende Behörde nicht bereits lückenlos dargelegt und strikt bewiesen werden, hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen genügen (vgl. E. 2.4.1). Der Beschwerdeführerin gelang es weder vor der Vorinstanz noch gelingt es ihr im vorliegenden Verfahren, die Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen der AEAT mittels Urkunden zu entkräften. Schliesslich wurden entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin (vgl. Sachverhalt Bst. C.c) die Informationen auch mit

dem Ziel angefragt, eine mögliche Verbundenheit zwischen den beiden Unternehmen zu prüfen. Dies geht insbesondere aus den im Amtshilfeersuchen verlangten Informationen hervor: «Justification as to whether the activities, functions, assets and risks carried out by the A. _____ AG, with respect to its economic relationship with X. _____ SA have varied with respect to those carried out in the fiscal years (...)» (vgl. Sachverhalt Bst. A.c).

3.2.3.2 Damit ist auf die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage einzugehen, ob Art. 9 DBA CH-ES eine Sperrwirkung in dem Sinne entfaltet, dass die Möglichkeit einer abkommenswidrigen Besteuerung dazu führen würde, dass die Amtshilfe verweigert werden müsste (eine abkommenswidrige Besteuerung als Grenze der Amtshilfeleistung ist auch in Art. 25^{bis} Abs. 1 DBA CH-ES genannt; E. 2.1.2).

Art. 9 DBA CH-ES lautet:

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.

Art. 9 DBA CH-ES 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. HARBEKE/HUG/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).

Wie andere Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen auch, stellt – zumindest aus schweizerischer Sicht – Art. 9 DBA CH-ES keine Basis für die Besteuerung durch die nationalen Steuerbehörden dar, sondern er beschränkt die Doppelbesteuerung (vgl. Urteile des BVGer A-3961/2022 E. 3.2.1.3 vom 8. April 2024, A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.2; PETER EISENRING, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 9 Rz. 2; MATTEOTTI/HORN, Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung Rz. 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-ES; vgl. EISENRING, a.a.O., Art. 9 Rz. 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 Spaniens) ist von der Schweiz im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht zu prüfen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, Urteil des BGer 2C_208/2024 vom 8. Mai 2024 E. 1.5).

3.2.3.3 Betreffend die von der Beschwerdeführerin vorgebrachte 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-ES 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: DWORACZEK/HERDA, 1. Teil Kapitel 2/II, in: Vögele/Borstell/van der Ham [Hrsg.], Verrechnungspreise, 6. Aufl., München 2024, S. 169 Rz. 28; 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. 3.2.3.2 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 (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 den Hinweisen der ersuchenden Behörde im Amtshilfeersuchen, dass sie die Informationen benötige, um festzustellen, ob die Aktivitäten von der schweizerischen Gesellschaft und der Beschwerdeführerin unverändert geblieben seien und um gegebenenfalls Verrechnungspreise anpassen zu können (vgl. Sachverhalt Bst. A.b), lässt sich nicht ableiten, dass der ersuchende Staat auf eine abkommenswidrige Besteuerung abzielt.

Die Beschwerdeführerin sieht eine abkommenswidrige Besteuerung zudem darin begründet, dass es an einer Verbundenheit zwischen ihr und der schweizerischen Gesellschaft mangle. Dabei verkennt die Beschwerdeführerin, dass es gerade nicht Aufgabe des ersuchten Staates ist, zu prüfen, ob eine Verbundenheit vorliegt. So wird für die Besteuerung der Beschwerdeführerin Spanien zunächst gemäss seinem internen Recht prüfen, ob die Beschwerdeführerin und die schweizerische Gesellschaft nach diesem Recht als verbunden gelten (vgl. E. 3.2.3.2). 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. 2.4) – davon

ausgegangen werden, dass Spanien keine abkommenswidrige Besteuerung anstrebt. Resultierte tatsächlich eine abkommenswidrige Besteuerung der Beschwerdeführerin, so hätte diese dies in Spanien geltend zu machen; allenfalls liesse sich ein Verständigungsverfahren einleiten (vgl. Art. 25 Abs. 1 DBA CH-ES).

3.2.4 Damit verfangen die von der Beschwerdeführerin gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen vorgebrachten Argumente nicht. Sodann ist im Rahmen der Plausibilitätsprüfung (vgl. E. 2.3.5) die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für das spanische Verfahren – namentlich zur Widerlegung oder Erhärtung der Vermutung einer relevanten Verbundenheit der Beschwerdeführerin mit der schweizerischen Gesellschaft nach spanischem Recht sowie zur Überprüfung der Verrechnungspreise – zu bejahen.

4.

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

5.

5.1 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.

5.2 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).

6.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG

handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Aisha Zeller

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)