Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid angefochten beim BGer

Abteilung I
A-1235/2025

Urteil vom 14. August 2026

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Ralf Imstepf,
Richter Jürg Steiger,
Gerichtsschreiber Janic Lombriser.

Parteien

A._____ AG,
(…),
vertreten durch
Dr. iur. Céline Martin, Rechtsanwältin,und
MLaw Tatjana Wingeier, Rechtsanwältin
Riedweg & Partner AG,
(…),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (MAC, Peru).

Sachverhalt:

A.

A.a Die zuständige peruanische Behörde, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (nachfolgend: SUNAT oder ersuchende Behörde), ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) mit Schreiben vom 26. September 2023 gestützt auf die Art. 4 und 5 in Verbindung mit Art. 18 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 (SR 0.652.1; nachfolgend: MAC) um Informationen betreffend B._____ SAC in (…) (Peru; nachfolgend: peruanische Gesellschaft oder betroffene Person) für das Steuerjahr (…). Als Informationsinhaberin wurde A._____ AG (nachfolgend: schweizerische Gesellschaft oder beschwerdeberechtigte Person) genannt.

A.b Die ersuchende Behörde führte frei übersetzt aus, sie führe aktuell eine Steuerprüfung der peruanischen Gesellschaft für das Jahr (…) durch und überprüfe ihre kommerziellen Transaktionen betreffend Verkauf von (…) an die verbundene schweizerische Gesellschaft. Es sei bekannt, dass im Jahr (…) die peruanische Gesellschaft an die mit ihr verbundene schweizerische Gesellschaft (…) Tonnen von (…) im Betrag von USD (…) verkauft habe. Gestützt auf die in den Datenbanken der ersuchenden Behörde vorhandenen Informationen sowie auf die von der peruanischen Gesellschaft eingereichten Unterlagen sei nachgewiesen worden, dass diese Gesellschaft das (…) von in Peru ansässigen Bergbauunternehmen erwerbe und anschliessend an die schweizerische Gesellschaft weiterverkaufe. Aus den Zollunterlagen gehe jedoch hervor, dass das (…) nicht in die Schweiz, sondern unmittelbar an Unternehmen in verschiedenen anderen Staaten exportiert worden sei. Obwohl die peruanische Gesellschaft hierzu ausdrücklich aufgefordert worden sei, habe sie angegeben, ihre Funktion bei den betreffenden Handelsgeschäften habe sich ausschliesslich auf jene einer Kommissionärin der schweizerischen Gesellschaft beschränkt. Aus den geprüften Jahresabschlüssen ergebe sich jedoch, dass die peruanische Gesellschaft wirtschaftliche Eigentümerin des (…) gewesen sei. Zudem habe sie zur Finanzierung ihrer Verkaufsgeschäfte Fremdkapital aufgenommen, steuerliche Verluste erwirtschaftet sowie Steuererleichterungen und steuerliche Begünstigungen wie ein tatsächlicher Exporteur in Anspruch genommen. Nach dem peruanischen Steuergesetz müssten Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und den Vorschriften über die Verrechnungspreise genügen. Vor diesem Hintergrund sei es für die ersuchende

Behörde von Bedeutung, die zwischen der schweizerischen Gesellschaft und deren Kunden vereinbarten Verkaufspreise zu kennen, wobei davon ausgegangen werde, dass es sich bei den meisten Kunden um unabhängige Dritte handle. Anhand dieser Preise könne die ersuchende Behörde den zutreffenden Verrechnungspreis bestimmen. Schliesslich komme die peruanische Gesellschaft ihren steuerlichen Verpflichtungen nur unzureichend nach. Trotz Ausschöpfung sämtlicher gesetzlich zur Verfügung stehender Mittel und trotz aller zumutbaren Bemühungen sei es nicht möglich gewesen, die erforderlichen Informationen in Peru zu beschaffen, da die peruanische Gesellschaft im Untersuchungsverfahren trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht kooperiert und die verlangten Unterlagen nicht vollständig eingereicht habe.

A.c Für das betroffene Steuerjahr erbittet die ersuchende Behörde folgende Informationen über die schweizerische Gesellschaft:

«Required information:

1. Digitized copy of the invoices, debit notes, credit notes, among others, issued by A._____ AG to its customers, regarding the (…) which was previously purchased from B._____ SAC according to Annex 1, as well as the Bill of Lading related to each export operation initiated in Peru.

2. According to the invoices mentioned in the previous item, which are detailed in Annex 1, it is also important for us to know the following information:

   (…)

3. Audited financial statements and its relevant notes regarding the fiscal years (…), (…) and (…), where it appears the results obtained for the commercial transactions regarding the (…) purchased from B._____ SAC.

4. Written explanation about the risks assumed by A._____ AG in its commercial transactions of (…) purchased from B._____ SAC. We refer to the risks according to the transfer pricing guidelines, in that sense, we ask for the detailed identification of risks.

5. Support documentation regarding the information requested in the previous item. This documentation must be signed by the chief executive officer (CEO) of A._____ AG or the person who holds the position of senior managing officer and the general manager of the company.

6. Regarding the commercial transactions detailed in Annex 1, it is necessary to know the logistic flow for customers service, such as sales support, chain logistics, among others.

7. Organization chart regarding the functions performed by A._____ AG.

8. Information regarding the employees of A._____ AG. In that sense: number of employees, name, identification number and functions performed regarding the transactions detailed in Annex 1, may be relevant.»

A.d Die ersuchende Behörde erklärt, sie habe alle auf ihrem Hoheitsgebiet zur Verfügung stehenden Mittel ausgeschöpft, um die ersuchten Informationen zu erlangen. Zudem sichert sie zu, die im Zusammenhang mit dem Amtshilfeersuchen erhaltenen Informationen gemäss den Bestimmungen des anwendbaren Abkommens (vgl. E. 1.1) vertraulich zu behandeln und ausschliesslich für die dort vorgesehenen Zwecke zu verwenden.

B.

B.a Mit Editionsverfügung vom 11. Oktober 2023 ersuchte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person, ihr die ersuchten Informationen zuzusenden. Zudem bat sie darum, die im Ausland ansässige betroffene Person über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

B.b Mit Editionsverfügung vom 12. Oktober 2023 ersuchte die ESTV die Steuerverwaltung des Kantons C._____, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen.

B.c Am 17. Oktober 2023 beantwortete die Steuerverwaltung des Kantons C._____ die vorerwähnte Editionsverfügung und übermittelte die von ihr einverlangten Informationen fristgerecht an die ESTV.

B.d Am 3. November 2023 stellte die beschwerdeberechtigte Person der ESTV die edierten Informationen innert erstreckter Frist zu.

B.e Mit ergänzenden Editionsverfügungen vom 12. Februar 2024 ersuchte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person sowie die Steuerverwaltung des Kantons C._____ um die Einreichung weiterer Informationen. Die Steuerverwaltung des Kantons C._____ kam dieser Aufforderung mit E-Mail vom 13. Februar 2024 nach, die beschwerdeberechtigte Person mit E-Mails vom 20. und 23. Februar 2024.

B.f Mit Schreiben vom 28. März 2024 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über das Amtshilfeverfahren, die von der ersuchenden Behörde ersuchten Informationen sowie die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen. Gleichzeitig setzte sie ihr eine Frist zur Einreichung

einer schriftlichen Stellungnahme oder zur Zustimmung zur Übermittlung der ersuchten Informationen an die ersuchende Behörde.

B.g Mit E-Mail vom 17. April 2024 teilte die im Rubrum genannte Rechtsvertreterin der ESTV mit, dass sie zur Vertretung der beschwerdeberechtigten Person im vorliegenden Verfahren bevollmächtigt worden sei, und beantragte Akteneinsicht.

B.h Mit E-Mail vom 18. April 2024 ersuchte die ESTV die ersuchende Behörde um Zustimmung zur Gewährung der Einsicht in das Amtshilfeersuchen sowie in die Korrespondenz zwischen den Behörden im vorliegenden Verfahren. Mit E-Mail vom 26. April 2024 erteilte die ersuchende Behörde ihre Zustimmung.

B.i Mit Schreiben vom 24. Mai 2024 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über die ersuchten sowie die zur Übermittlung beabsichtigten Informationen. Zudem gewährte sie ihr Akteneinsicht, stellte ihr sämtliche sie betreffenden Unterlagen zu und setzte ihr eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme oder zur Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung an. Mit E-Mail vom 15. Juli 2024 reichte die beschwerdeberechtigte Person eine Stellungnahme ein.

B.j Mit Schreiben vom 8. August 2024 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über die revidierten ersuchten sowie die zur Übermittlung beabsichtigten Informationen. Zudem setzte sie ihr eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme oder zur Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung an. Mit E-Mail vom 6. September 2024 reichte die beschwerdeberechtigte Person eine Stellungnahme ein und ersuchte um die Durchführung eines Telefongesprächs. Am 10. September 2024 fand eine Telefonkonferenz zwischen der beschwerdeberechtigten Person und der ESTV statt.

B.k Mit Schreiben vom 24. September 2024 informierte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person über die revidierten zur Übermittlung beabsichtigten Informationen. Gleichzeitig setzte sie ihr eine Frist zur Einreichung einer weiteren Stellungnahme oder zur Zustimmung zur beabsichtigten Übermittlung an. Mit E-Mail vom 3. Oktober 2024 reichte die beschwerdeberechtigte Person eine Stellungnahme ein und teilte der ESTV mit, dass sie die Zustimmungserklärung nicht unterzeichnen werde und den Erlass einer anfechtbaren Verfügung verlange.

C.
Die ESTV erliess am 22. Januar 2025 eine Schlussverfügung. Sie verfügte die Leistung der Amtshilfe betreffend die betroffene Person (Dispositiv-Ziff. 1). Sie ordnete die Übermittlung der von der beschwerdeberechtigten Person und der Steuerverwaltung des Kantons C._____ bereitgestellten Informationen an die ersuchende Behörde an. Dabei werde die ersuchende Behörde darauf hingewiesen, dass die genannten Informationen im ersuchenden Staat der Einschränkung der Verwendbarkeit und den Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen unterliege und dass nicht amtshilfefähige Informationen geschwärzt seien (Dispositiv-Ziff. 2) Gleichzeitig wurde der Antrag, das Amtshilfeersuchen sei hinsichtlich der Frage 1 abzuweisen und es seien keine Antworten auf die Frage 1 inkl. Beilagen 01 und 02 zu übermitteln, abgewiesen (Dispositiv-Ziff. 3).

D.
Mit Eingabe vom 24. Februar 2025 erhebt die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 22. Januar 2025 beim Bundesverwaltungsgericht mit folgenden Rechtsbegehren:

«1. Die Schlussverfügung sei aufzuheben und es sei das Amtshilfeersuchen abzuweisen, und es seien keine Informationen an die peruanische Steuerbehörde zu übermitteln.

2. Eventualiter sei die Schlussverfügung aufzuheben und die ESTV anzuweisen, vor einer Neubeurteilung von der peruanischen Steuerbehörde Klärung zu verlangen, ob sie an ihrem Amtshilfeersuchen festhalten will und falls ja, mit welcher Begründung.

3. Subeventualiter sei die Schlussverfügung teilweise aufzuheben und es sei das Amtshilfeersuchen hinsichtlich der Frage 1 abzuweisen und die Antworten auf die Frage 1 und der erste Satz der Antwort auf Frage 2 sowie die dazugehörigen Beilagen 01 und 02 gemäss der Schlussverfügung nicht zu übermitteln.

4. Subeventualiter II sei die Schlussverfügung aufzuheben und es sei die ESTV anzuweisen, vor einer Neubeurteilung von der peruanischen Steuerbehörde Klärung zu verlangen, ob sie bezüglich der Frage 1 und Frage 2 sowie den dazugehörigen Beilagen 01 und 02 gemäss der Schlussverfügung an ihrem Amtshilfeersuchen festhalten will und falls ja, mit welcher Begründung.

5. Subeventualiter III, bei einer Übermittlung der Beilagen 01 und 02, seien (i) die Unterlagen Nr. 31, 32, 38, 48, 49, 65, 66, 70, 80, 85, 86, 96, 99, 100, 111, 112, 123, 132, 146, 147 gemäss Dispositiv Ziff. 1 der Schlussverfügung nicht

zu übermitteln und (ii) für die übrigen Unterlagen alle persönlichen Angaben von mitwirkenden natürlichen Personen zu schwärzen, ebenso wie alle Detailinformationen ausser den in Anhang 1 zum Amtshilfeersuchen konkret genannten Angaben.

6. Subeventualiter IV, bei einer Übermittlung der Beilagen 01 und 02 inklusive der im Rechtbegehren 5 genannten Unterlagen, seien in allen zu übermittelnden Unterlagen alle persönlichen Angaben von mitwirkenden natürlichen Personen zu schwärzen, ebenso wie alle Detailinformationen ausser den in Anhang 1 zum Amtshilfeersuchen konkret genannten Angaben.

7. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.»

E.
Mit Vernehmlassung vom 24. April 2025 beantragt die ESTV (nachfolgend: auch Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

F.
Nachdem die Beschwerdeführerin am 30. April 2025 eine entsprechende Fristansetzung beantragt hatte, hält sie – nach gewährter Fristerstreckung – in ihrer Replik vom 29. Juli 2025 vollumfänglich an ihren Rechtsbegehren fest.

G.
Mit Duplik vom 27. August 2025 hält die Vorinstanz an ihren Anträgen vollumfänglich fest und verzichtete auf weitere Ausführungen.

Auf die übrigen Vorbringen der Parteien wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 26. September 2023 stützt sich auf das MAC. Dieses hält in Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist.

1.2 Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

1.3 Die Vorinstanz hat das Amtshilfeersuchen demgegenüber ausschliesslich anhand des Abkommens vom 21. September 2012 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Peru zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.964.11; nachfolgend: DBA CH-PE) geprüft und die Voraussetzungen der Amtshilfe nach diesen Bestimmungen beurteilt. Da sich das Ersuchen jedoch ausschliesslich auf das MAC stützt, bildet dieses die massgebliche staatsvertragliche Grundlage (BGE 152 II 75 E. 5.1.2 m.w.H.). Das Gericht prüft die Rechtmässigkeit der angefochtenen Schlussverfügung daher nach den Bestimmungen des MAC, wobei die zu Doppelbesteuerungsabkommen entwickelte Rechtsprechung insoweit übernommen werden kann, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-5860/2025 vom 15. April 2026 E. 4).

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

1.5 Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, die vom Amtshilfeersuchen (materiell) betroffen ist, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist – vorbehältlich der nachfolgenden E. 1.6 – einzutreten.

1.6 Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.). Die Subeventualbegehren betreffen teilweise Drittinteressen. Auf im Interesse von Dritten gestellte Anträge um Schwärzung von Informationen ist rechtsprechungsgemäss nicht einzutreten (BGE 143 II 506 E. 5.1; vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; Urteil des BVGer A-3961/2022 vom 8. April 2024 E. 1.4.2 m.w.H. [das BGer ist mit Entscheid 2C_208/2024 vom 8. Mai 2024 auf die Beschwerde nicht eingetreten]). Vorbehalten bleibt eine Überprüfung der betreffenden Angaben von Amtes wegen unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (siehe dazu E. 3.4.3; vgl. auch Urteil des BVGer A-49/2025 vom 20. Mai 2025 E. 3.3.1).

1.7 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a–c VwVG).

1.8 Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (antizipierte Beweiswürdigung;

vgl. BGE 145 I 167 E. 4.1, 122 V 157 E. 1d; BVGE 2022 I/6 E. 4.2.3; Urteil des BVGer A-3092/2023 vom 21. März 2025 E. 2.5.2; KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI/BUNDI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 4. Aufl. 2025, Rz. 536 f.).

2.

2.1 Sowohl die Schweiz als auch Peru sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 26. September 2023 stützt. Unter anderem ist in diesem Übereinkommen die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

2.1.1 Nach Art. 28 Abs. 6 MAC gilt dieses Übereinkommen für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 (Sachverhalt Bst. A.a) geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten; für Peru am 1. September 2018. Für die Schweiz finden die Bestimmungen des Abkommens für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen Anwendung, die ab dem 1. Januar 2018 beginnen; und für Peru für solche, die ab dem 1. Januar 2019 beginnen.

2.1.2 Das Amtshilfeersuchen vom 26. September 2023 betrifft die Gewinnsteuer und den Ermittlungszeitraum des Jahres (…). Es fällt demnach in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit dies erforderlich ist, Angaben über jene Behörde oder Stelle enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a), sowie Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. Angaben zu machen über die Art und den Gegenstand von Schriftstücken, um deren Zustellung ersucht wird (Bst. e). Schliesslich hat das Ersuchen Angaben darüber zu enthalten, ob es dem Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht (Bst. f) und ob der ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde

unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC). Zudem ist das Amtshilfeersuchen in einer der Amtssprachen der OECD und des Europarats oder einer von den betreffenden Vertragsparteien zweiseitig vereinbarten Sprache abzufassen (Art. 25 MAC). Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.3, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.6).

2.2.2 Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (vgl. 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).

2.2.3 Zwar hält das MAC – anders als die Amtshilfeartikel (bzw. die dazugehörigen Protokollbestimmungen) in vielen Doppelbesteuerungsabkommen sowie Art. 7 Bst. a StAhiG – nicht ausdrücklich fest, dass Beweisausforschungen («fishing expeditions») untersagt sind. Aus der Bestimmung, dass der ersuchende Staat die ihm selbst zur Verfügung stehenden Mittel grundsätzlich ausgeschöpft haben muss, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt (Subsidiaritätsprinzip; Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC; vgl. dazu auch E. 2.7), erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll (Urteile des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4). Das Verbot der Beweisausforschung ist zudem auch Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Urteil des BGer 2C_352/2020 vom 26. Mai 2020 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.1 m.w.H.).

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

2.3 Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC bestimmt, dass Informationen erteilt werden, wenn sie für die Anwendung bzw. die Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staats voraussichtlich erheblich sind.

2.3.1 Die voraussichtliche Erheblichkeit von ersuchten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Nach ständiger Rechtsprechung reicht es für die voraussichtliche Erheblichkeit aus, dass die ersuchten Informationen im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen oder eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sie sich als erheblich erweisen werden (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.4). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

2.3.2 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staats bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich auf die Prüfung, 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 (Plausibilitätsprüfung; vgl. 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). Zur Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit hat der ersuchte Staat im Amtshilfeverfahren weder Einwände im Zusammenhang mit der Begründetheit des im Ausland geführten Steuerverfahrens noch allfällige Verfahrenshindernisse zu prüfen, die nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staats die Verwendung der verlangten Informationen verhindern würden. Einwände betreffend allfällige gemäss dem ausländischen Recht bestehende Verfahrenshindernisse sind von der betroffenen Person grundsätzlich im ausländischen Steuerverfahren bei der zuständigen ausländischen Behörde vorzubringen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3, 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6 in fine; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3). Vorbehalten bleibt jedoch der Fall, in dem das Verfahren im Ausland gegen grundlegende Prinzipien verstösst oder andere schwerwiegende Mängel aufweist (vgl. Urteile des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4, 2C_325/2017 vom 3. April 2017 E. 5; vgl. hierzu ferner E. 2.9.2).

2.3.3 Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich i.S.v. Art. 4 Abs. 1 MAC, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang

zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich oder unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, die voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-3939/2024 vom 6. November 2024 E. 2.3.2.2, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht besonders hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.7.7.2).

2.3.4 Ein Amtshilfeersuchen kann von einem Vertragsstaat insbesondere gestellt werden, um von Dritten Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu erhalten. So können zur Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts bspw. 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; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.7.4).

2.3.5 Im Zusammenhang mit verbundenen Gesellschaften können rechtsprechungsgemäss zur Kontrolle der Angemessenheit von Verrechnungspreisen 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 (BGE 143 II 185 E. 4; Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.2 f. und 4.5). Diesbezüglich hielt das Bundesgericht zudem unter Bezugnahme auf Ziff. 5.16 ff. der von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Cooperation and Development; nachfolgend: OECD) erstellten und von der Schweiz als Interpretationshilfe heranziehbaren damaligen Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010 (nachfolgend: OECD-LL 2010; zu finden unter https://www.oecd.org/de/publications/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de.html [abgerufen am 23. Juli

2026]) zum einen fest, dass die genaue Art und das genaue Ausmass der Informationen, die für eine Verrechnungspreisprüfung massgeblich sind, je nach Einzelfall unterschiedlich sein können. Die damals einschlägigen Ausführungen der OECD-LL 2010 finden sich in der auf den vorliegenden Fall anwendbaren Fassung der OECD-LL 2017 nicht mehr an derselben Stelle, inhaltlich jedoch weiterhin in Ziff. 5.13 ff. i.V.m. den Anhängen I-III zu Kapitel V (zu finden unter https://www.oecd.org/de/publications/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2017_9789264304529-de.html [abgerufen am 23. Juli 2026]). Zum anderen könne es in besonderen Fällen vorteilhaft sein, sich auf Informationen über *jedes* verbundene Unternehmen, das an den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt ist, zu beziehen. Beispielhaft handle es sich dabei um folgende Informationen:

a) ein Überblick über den Geschäftsbetrieb,
b) der Organisationsaufbau,
c) die Beteiligungsverhältnisse innerhalb des multinationalen Konzerns,
d) die Höhe des Umsatzes und die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der letzten, dem Geschäftsvorfall vorangehenden Jahre,
e) der Umfang der Geschäftsvorfälle, die der Steuerpflichtige mit ausländischen verbundenen Unternehmen tätigt, beispielsweise der Umsatz von Umlaufvermögen, die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter, die Nutzung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie Darlehenszinsen (Ziff. 5.18 OECD-LL 2010; vgl. Ziff. 5.14 ff. OECD-LL 2017).

Zudem könnten gemäss Ziff. 5.25 OECD-LL 2010 (vgl. Ziff. 5.14 OECD-LL 2017) auch finanzwirtschaftliche Informationen von Vorteil sein, wenn Gewinn und Verlust zwischen verbundenen Unternehmen verglichen werden sollen, mit denen der Steuerpflichtige den Verrechnungspreisvorschriften unterliegende Geschäftsvorfälle tätigt (vgl. BGE 143 II 185 E. 4.1).

2.3.6 Ersuchte Informationen sind ferner auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staats verlangt werden, solange sie die Voraussetzungen der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (Verifikationszweck; vgl. Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.5, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3).

2.4 Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG sind Informationen über nicht betroffene Personen nicht zu übermitteln, es sei denn, sie sind für die Beurteilung der

Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich relevant. Ob Informationen über nicht betroffene Personen für den im Ersuchen geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind, ist im Einzelfall zu beurteilen (Urteil des BGer 2C_287/2019, 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5.2; vgl. Übersicht zu bisher beurteilten Situationen in BGE 144 II 29 E. 4.2.4 S. 36 f.; ferner Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.6 m.w.H.). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG im Lichte des Zwecks des OECD-Standards und des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit zu prüfen. Die Bestimmung ist restriktiv auszulegen, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen seine Tragweite verliert, sondern – unter Vorbehalt von fishing expeditions – einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 m.w.H.). In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuernden Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1 und 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1 und 2C_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.1 m.w.H. [das BGer ist mit Entscheid 2C_393/2023 vom 19. Juli 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten.]).

2.5 Soweit die Behörden des ersuchenden Staats verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1;

BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 2.1.6).

Bestreitet die betroffene bzw. die beschwerdeberechtigte Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2, A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

2.6 Nach dem völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben wird vermutet, dass ein staatsvertraglich gebundener Staat nach Treu und Glauben handelt. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung, dass der ersuchte Staat auf die Richtigkeit der Angaben des ersuchenden Staats zu vertrauen hat (völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 146 II 150 E. 7.1; Urteil des BGer 2C_481/2023 vom 22. September 2023 E. 1.3.3). Zwar steht dem ersuchten Staat die Prüfung offen, ob die erbetenen Informationen für den vom ersuchenden Staat angestrebten steuerlichen Zweck voraussichtlich erheblich sind. Allerdings verpflichtet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ihn im Grundsatz dennoch, sich auf die Angaben des ersuchenden Staats zu verlassen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 161 E. 2.1.3, 142 II 218 E. 3.3). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip schliesst daher nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.2).

2.7

2.7.1 Nach dem in Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC statuierten Subsidiaritätsprinzip muss der ersuchende Vertragsstaat, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt, alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft haben, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (BGE 152 II 75 E. 7.3;

Urteil des BVGer A-7227/2023 vom 3. April 2025 E. 2.7.4). Damit soll verhindert werden, dass dem ersuchten Staat die Beschaffung von Informationen auferlegt wird, die der ersuchende Staat mit zumutbaren innerstaatlichen Mitteln selbst erlangen könnte. Die Bestimmung räumt dem ersuchten Staat indessen lediglich die Möglichkeit ein, die Amtshilfe bei einer Verletzung des Subsidiaritätsprinzips zu verweigern. Weder das MAC noch das StAhiG verpflichten ihn in einem solchen Fall, den Informationsaustausch zu verweigern (BGE 152 II 75 E. 7.3).

2.7.2 Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips wird rechtsprechungsgemäss nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel durch den ersuchenden Staat verlangt (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_514/2019 vom 17. August 2020]). Verursachen mögliche Mittel dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand oder sind ihre Erfolgschancen als sehr gering einzuschätzen, müssen die möglichen Mittel nicht zunächst ausgeschöpft werden (BGE 152 II 75 E. 7.5.2; Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteile des BVGer A-4594/2021 vom 9. Dezember 2025 E. 2.4.6.2, A-5650/2021 vom 2. November 2022 E. 3.2.6). Zur Wahrung des Subsidiaritätsprinzips genügt es, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, sodass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.4.2 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_716/2020 vom 18. Mai 2021], A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11). So hindert namentlich eine allfällige Zusammenarbeit zwischen dem ersuchenden Staat und einer dort steuerpflichtigen Person im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens den ersuchenden Staat nicht daran, ein Amtshilfeersuchen zu stellen, um die Vollständigkeit sowie Glaubwürdigkeit der sich bereits in seinem Besitz befindlichen Informationen zu überprüfen (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.1; Urteil des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.3.4).

2.8

2.8.1 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC ist das Übereinkommen (mit Ausnahme von Art. 14) nicht so auszulegen, als verpflichte es den ersuchten Staat, Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden

oder deren Preisgabe der öffentlichen Ordnung (*ordre public*) widersprechen würde.

2.8.2 Der Begriff des Geschäftsgeheimnisses ist im MAC nicht näher definiert. Nach der Rechtsprechung und der zum OECD-Musterabkommen entwickelten Auslegung, welche auch für Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC heranzuziehen ist, ist diese Ausnahmebestimmung restriktiv auszulegen. Finanzielle Informationen, Bücher und Geschäftsaufzeichnungen stellen ihrer Natur nach grundsätzlich keine Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse dar; nur in begrenzten Ausnahmefällen kann ihre Offenlegung zugleich ein geschütztes Geheimnis preisgeben (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020, A-4194/2020, A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 3.6.1 m.w.H. sowie A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 10.2). Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC bezweckt insbesondere, einen Missbrauch des Informationsaustauschs zu verhindern und den Steuerpflichtigen vor einer unzulässigen Verwendung der im Amtshilfeverfahren erlangten Informationen zu schützen. Dabei gelten die allgemeinen Grundsätze des internationalen Amtshilfeverfahrens, namentlich das Vertrauensprinzip und die Vermutung des guten Glaubens des ersuchenden Staates (vgl. E. 2.6). Die Berufung auf Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC setzt daher konkrete Anhaltspunkte voraus, welche ernsthafte Zweifel an der zweckgemässen Verwendung der ersuchten Informationen begründen; blosse Vermutungen oder allgemeine Befürchtungen genügen hierfür nicht (vgl. Urteil des BGer 2C_481/2021 vom 19. Mai 2022 E. 9.3.1).

2.9

2.9.1 Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8.1.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und 3.5, 146 I 172 E. 7.1.3). Die Rechtsprechung zur persönlichen Dimension des Spezialitätsprinzips ist vom Bundesgericht in zahlreichen Entscheiden bestätigt worden (vgl. etwa die Urteile des BGer 2C_219/2022 vom 30. Januar 2025 E. 7.4, 2C_795/2022 vom 15. März 2024 E. 7.2 und 7.4, 2C_802/2022 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3). Weiter garantiert das Spezialitätsprinzip, dass die amtshilfeweise übermittelten

Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramtshilfe verwendet werden (Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8.3).

Gemäss dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung – welche grundsätzlich auch auf das vorliegend relevante MAC anwendbar ist (Urteil des BVGer A-6858/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.) – ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-2795/2023 vom 24. Oktober 2024 E. 2.7.4 [das BGer ist mit Entscheid 2C_559/2024 vom 14. November 2024 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

2.9.2 Am 19. Februar 2024 hat der Rat der OECD eine Aktualisierung des Kommentars zu Art. 26 OECD-MA genehmigt (abrufbar unter: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/fr/topics/policy-issues/transparence-fiscale-et-cooperation-internationale/mise-a-jour-commentaires-relatifs-article-26-modele-convention-fiscale-ocde.pdf; letztmals abgerufen am 23. Juli 2026). Diese Aktualisierung präzisiert, dass die Verwendung der vom ersuchenden Staat erhaltenen Auskünfte « ne se limite pas à l'établissement ou au recouvrement des impôts, aux procédures et poursuites concernant ces impôts, ou aux décisions sur les recours relatifs à ces impôts mentionnés au paragraphe 1 à l'égard de la personne ou des personnes au sujet desquelles les renseignements ont été reçus, mais comprend également l'utilisation à ces fins concernant toute autre personne. L'Etat contractant destinataire n'est pas tenu d'informer l'Etat contractant émetteur de cette utilisation ni de lui demander son autorisation ».

Das Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF) erklärte hierzu am 19. März 2024, dass diese Präzisierung ab sofort von der ESTV umgesetzt werde (siehe die Fachinformation des SIF: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 [Informationsaustausch] des Musterabkommens»; abrufbar unter https://www.sif.admin.ch/de/kommentar-artikel-26-informationsaustausch-musterabkommens; letztmals abgerufen am 23. Juli 2026).

Das Bundesverwaltungsgericht hat jüngst nach eingehender Prüfung entschieden, dass die persönliche Dimension des Spezialitätsprinzips trotz der Aktualisierung des OECD-Kommentars beizubehalten sei (Urteil des

BVGer A-4889/2024 vom 16. September 2025 E. 8 [angefochten beim BGer]).

3.
Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Vorinstanz dem peruanischen Amtshilfeersuchen zu Recht stattgegeben hat und ob sich die angefochtene Schlussverfügung vom 22. Januar 2025 als bundesrechtskonform erweist. Umstritten ist zunächst, ob das Amtshilfeersuchen den Begründungsanforderungen genügt (E. 3.1) und das Subsidiaritätsprinzip gewahrt wurde (E. 3.2). Weiter ist strittig und zu prüfen, ob den zur Übermittlung vorgesehenen Informationen die voraussichtliche Erheblichkeit zukommt (E. 3.3), ob Informationen über nicht betroffene Personen auszusondern oder zu schwärzen sind (E. 3.4) und ob die Übermittlung der verlangten Unterlagen Geschäftsgeheimnisse der Beschwerdeführerin verletzt oder sich als unverhältnismässig erweist (E. 3.5).

3.1
3.1.1 Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, das Amtshilfeersuchen sei ungenügend begründet. Die ersuchende Behörde habe lediglich pauschal erklärt, das Ersuchen entspreche dem innerstaatlichen Recht und der Verwaltungspraxis. Sie habe weder dargelegt, weshalb die Informationen für einen vom MAC erfassten Steuerzweck benötigt würden, noch deren voraussichtliche Erheblichkeit hinreichend plausibilisiert. Dies gelte insbesondere für die zahlreichen mit den Fragen 1 und 2 verlangten Detailbelege. Angesichts von deren Umfang und Detailgrad hätte sie erläutern müssen, weshalb die bereits vorhandenen Unterlagen, namentlich das Master File, das Local File, die Jahresrechnungen und die Funktionsanalysen, nicht ausreichten. Das Ersuchen beruhe zudem auf offensichtlich unzutreffenden und unvollständigen Annahmen. Die ersuchende Behörde habe die Kooperation der betroffenen Person, die bereits vorhandenen Informationen und den zwischenzeitlichen Abschluss des Steuerverfahrens verschwiegen. Ihre Ausführungen zu den Lieferbeziehungen, zum Kommissionsverhältnis, zu den Eigentumsverhältnissen an den (…) sowie zu den Funktionen und Risiken der beteiligten Gesellschaften seien lebensfremd und zirkulär. Aufgrund dieser Fehler und Widersprüche könne nicht auf ihre Sachverhaltsdarstellung vertraut werden. Die Vorinstanz hätte daher ergänzende Auskünfte zum tatsächlichen Informationsbedarf und zum Fortbestand des Ersuchens einholen müssen.

3.1.2 Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, das Amtshilfeersuchen erfülle die abkommensrechtlichen Anforderungen. Die ersuchende

Behörde habe den Gegenstand der Steueruntersuchung, den zugrunde liegenden Sachverhalt sowie die verlangten Informationen und deren steuerlichen Zweck ausreichend umschrieben. Eine weitergehende Begründung sei nicht erforderlich. Die ESTV habe daher keinen Anlass gehabt, bei der ersuchenden Behörde ergänzende Erläuterungen einzuholen.

3.1.3 Das vorliegende Amtshilfeersuchen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und A.c) bezeichnet die ersuchende Behörde, die betroffene Person, die zu untersuchende Steuerperiode (…) und die betroffene Gewinnsteuer. Es umschreibt die mit den hier noch streitigen Fragen 1–7 verlangten Informationen und Unterlagen sowie den dazugehörigen Anhang und nennt die in der Schweiz ansässige Beschwerdeführerin als Informationsinhaberin. Ferner legt die ersuchende Behörde den Steuerzweck dar: Sie wolle die Funktionen und Risiken der beteiligten Gesellschaften sowie die Verrechnungspreise der bezeichneten Transaktionen überprüfen. Dabei verweist sie auf Diskrepanzen zwischen den Angaben der betroffenen Person und den geprüften Finanzberichten hinsichtlich deren Funktion als Kommissionärin sowie auf Anhaltspunkte dafür, dass diese als eigenständiges Exportunternehmen aufgetreten sei. Die zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kunden vereinbarten Preise seien für die Prüfung des Fremdvergleichsgrundsatzes erforderlich. Schliesslich bestätigt die ersuchende Behörde, dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und die in ihrem Staatsgebiet verfügbaren Mittel ausgeschöpft worden seien. Damit enthält das Amtshilfeersuchen alle formellen Angaben gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC (vgl. E. 2.2.1).

3.1.4 Die Vorbringen der Beschwerdeführerin vermögen daran nichts zu ändern. Mit ihren Einwänden zu den Lieferbeziehungen, den Eigentumsverhältnissen an den (…), dem Kommissionsverhältnis sowie den Funktionen und Risiken der beteiligten Gesellschaften stellt sie der Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde im Wesentlichen ihre eigene Würdigung gegenüber. Gleiches gilt für ihre Ausführungen zum Master File, zum Local File und zu den weiteren Verrechnungspreisdokumentationen. Damit widerlegt sie den im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt nicht mittels Urkunden klarerweise und entscheidend (vgl. E. 2.5). Gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip durfte die Vorinstanz daher von der Richtigkeit des geschilderten Sachverhalts ausgehen; für ergänzende Abklärungen bestand kein Anlass (vgl. E. 2.6). Auch der Umfang und der Detailgrad der verlangten Unterlagen begründen keine erhöhten formellen Anforderungen. Die ersuchende Behörde hat den Zusammenhang der verlangten Unterlagen mit den bezeichneten Transaktionen, den Funktionen

und Risiken der beteiligten Gesellschaften sowie den Verrechnungspreisen hinreichend dargelegt.

3.1.5 Das Amtshilfeersuchen erfüllt somit die formellen Voraussetzungen (vgl. E. 2.2.1). In einem Fall, in dem – wie vorliegend – ein Amtshilfeersuchen alle formellen Voraussetzungen erfüllt (vgl. E. 3.1.3) und es nachvollziehbare und plausible Sachverhaltserläuterungen enthält, kann der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend keine «fishing expedition» vorliegen (vgl. E. 2.2.2).

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin rügt weiter eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips. Ein Teil der verlangten Informationen, namentlich Angaben zu ihr und zur (…)-Gruppe sowie die massgebenden Weltmarktpreise, sei öffentlich zugänglich. Weitere Informationen und Unterlagen, darunter das Master File, das Local File, ein Position Paper, die mit den Fragen 3–7 verlangten Angaben sowie die Preisinformationen zu den Fragen 1 und 2, lägen der ersuchenden Behörde bereits vor. Dies ergebe sich aus dem Amtshilfeersuchen, dessen Anhang und den Steuerprüfungsberichten. Die mit den Fragen 1 und 2 verlangten Detailbelege seien bei der betroffenen Person hingegen nie angefordert worden. Diese habe im peruanischen Steuerverfahren kooperiert und zahlreiche Unterlagen eingereicht. Die Angaben im Amtshilfeersuchen, wonach sie (die betroffene Person) unkooperativ gewesen sei und verlangte Informationen trotz Aufforderung nicht vorgelegt habe, seien daher unzutreffend. Die ersuchende Behörde hätte die zusätzlich benötigten Unterlagen ohne Weiteres bei dieser einfordern können. Angesichts dieser falschen und widersprüchlichen Angaben hätte die Vorinstanz ergänzende Auskünfte einholen müssen. Dass bereits vorhandene Informationen zu Verifikationszwecken erneut verlangt werden könnten, ändere daran nichts, da das Subsidiaritätsprinzip auch für voraussichtlich erhebliche Informationen gelte.

3.2.2 Die Vorinstanz bringt dagegen im Wesentlichen vor, die ersuchende Behörde habe im Amtshilfeersuchen ausdrücklich bestätigt, sämtliche nach ihrem innerstaatlichen Recht verfügbaren und verhältnismässigen Mittel zur Beschaffung der ersuchten Informationen ausgeschöpft zu haben. Konkrete Anhaltspunkte, welche diese Erklärung in Zweifel zögen, bestünden nicht. Weder die bereits vorhandenen oder öffentlich zugänglichen Informationen noch die Mitwirkung der betroffenen Person im peruanischen Steuerverfahren vermöchten eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips darzutun.

3.2.3 Das Amtshilfeersuchen enthält die ausdrückliche Erklärung, die ersuchende Behörde habe sämtliche in ihrem Staatsgebiet verfügbaren Mittel zur Beschaffung der verlangten Informationen ausgeschöpft (Sachverhalt Bst. A.d). Gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ist von der Richtigkeit dieser Erklärung auszugehen, solange keine konkreten Anhaltspunkte für deren Unrichtigkeit bestehen (vgl. E. 2.6). Solche Anhaltspunkte zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf. Aus der öffentlichen Zugänglichkeit gewisser Angaben über die Beschwerdeführerin und die (…)-Gruppe sowie der Kenntnis der Weltmarktpreise durch die ersuchende Behörde lässt sich nicht ableiten, dass ihr auch die konkret verlangten Unterlagen zu den bezeichneten Transaktionen vorliegen. Die Steuerprüfungsberichte (Beschwerdebeilagen 5 und 6) und die bei der ersuchenden Behörde eingereichten Unterlagen weisen zwar auf eine Mitwirkung der betroffenen Person hin. Daraus ergibt sich jedoch nicht klar und eindeutig, dass die ersuchende Behörde die streitigen Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» nicht verlangt hat oder dass ihr diese bereits vollständig vorlagen. Eine Mitwirkung in einzelnen Bereichen schliesst nicht aus, dass andere verlangte Informationen und Unterlagen ausstehend geblieben sind. Soweit der ersuchenden Behörde bereits einzelne Informationen oder Unterlagen vorlagen, durfte sie deren Vollständigkeit und Glaubwürdigkeit ohnehin auf dem Amtshilfeweg überprüfen (vgl. E. 2.7.2). Die verlangten Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» betreffen zudem die in der Schweiz ansässige Beschwerdeführerin und befinden sich zumindest teilweise in der Schweiz. Es ist daher jedenfalls nicht erstellt, dass sie der ersuchenden Behörde im eigenen Staatsgebiet ohne Weiteres zugänglich waren. Ergänzende Abklärungen durch die Vorinstanz waren somit nicht geboten.

3.2.4 Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang die Zeugeneinvernahme von Herrn (…), Zeichnungsberechtigter der Beschwerdeführerin, beantragt, ist diesem Beweisantrag nicht stattzugeben. Selbst wenn dieser bestätigen würde, dass die peruanische Gesellschaft mit der ersuchenden Behörde kooperiert und Unterlagen eingereicht hat, vermöchte dies an der vorstehenden Beurteilung nichts zu ändern. Die beantragte Zeugeneinvernahme verspricht somit keine entscheidrelevanten neuen Erkenntnisse, weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten ist (vgl. E. 1.8).

3.2.5 Somit ist das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt.

3.3

3.3.1 Die Beschwerdeführerin rügt sodann, den ersuchten Informationen fehle die voraussichtliche Erheblichkeit. Das Amtshilfeersuchen sei für das damals noch offene Veranlagungsverfahren betreffend die Steuerperiode (…) gestellt worden. Inzwischen habe die ersuchende Behörde dieses Verfahren unter Vornahme einer substanziellen Gewinnaufrechnung abgeschlossen und damit gezeigt, dass sie das Funktions- und Risikoprofil der betroffenen Person anhand der bereits vorhandenen Informationen habe beurteilen können. Eine weitere steuerliche Verwendung der Unterlagen sei rein spekulativ; auch die spätere Nachfrage der ersuchenden Behörde belege kein fortbestehendes steuerliches Interesse, sondern deute auf einen anderen Verwendungszweck hin. Der ersuchenden Behörde lägen zudem bereits sämtliche erforderlichen Unterlagen sowie die öffentlich zugänglichen Weltmarktpreise vor. Die massenhafte Anforderung der mit den Fragen 1 und 2 verlangten Detailbelege stelle daher eine unzulässige Beweisausforschung dar. Die Verkaufsrechnungen beträfen zeitlich nachgelagerte Transaktionen und liessen angesichts der volatilen (…)preise sowie der zusätzlichen Preis-, Absicherungs-, Transport- und Logistikkosten keine verlässlichen Rückschlüsse auf den Drittpreis oder das Funktions- und Risikoprofil zu. Teilweise beträfen sie zudem interne Veredelungsvorgänge ohne Drittbezug. Die «Bills of Lading» enthielten lediglich Angaben zum Warentransport. Weder die ersuchende Behörde noch die Vorinstanz hätten hinreichend dargelegt, weshalb diese Unterlagen dennoch voraussichtlich erheblich seien. Deren Übermittlung lasse sich auch nicht mit einem Verifikationszweck rechtfertigen.

3.3.2 Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, die ersuchten Informationen seien weiterhin voraussichtlich erheblich. Massgeblich sei, dass das Amtshilfeersuchen die massgebenden Voraussetzungen im Zeitpunkt der Einreichung erfüllt habe. Der nachträgliche Abschluss des peruanischen Veranlagungsverfahrens lasse die voraussichtliche Erheblichkeit nicht entfallen. Zudem seien die verlangten Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» geeignet, die konzerninternen Transaktionen nachzuvollziehen und die bereits vorliegenden Informationen zu verifizieren. Dass der ersuchenden Behörde bereits weitere Unterlagen vorlägen oder die Beschwerdeführerin die Aussagekraft der verlangten Dokumente bestreite, vermöge deren voraussichtliche Erheblichkeit nicht auszuschliessen.

3.3.3 Die ersuchten Informationen (insbesondere die Verkaufsrechnungen [Enclosure 01] und die «Bills of Lading» [Enclosure 02], vgl. Akten der Vorinstanz [act.] 70, Beilage 14) betreffen die im Amtshilfeersuchen

bezeichneten konzerninternen (…)transaktionen und können zur Überprüfung der Verrechnungspreise sowie des Funktions- und Risikoprofils der beteiligten Gesellschaften beitragen. Bei Stellung des Amtshilfeersuchens bestand daher eine vernünftige Möglichkeit, dass sie sich für den darin bezeichneten Steuerzweck als voraussichtlich erheblich erweisen würden (vgl. E. 2.3.1 und 2.3.4). Die spätere Veranlagung der betroffenen Person für die Steuerperiode (…) (vgl. Beschwerdebeilagen 3 und 4) ändert für sich allein nichts daran. Die vorgenommene Gewinnaufrechnung und die offenbar erfolgte Beurteilung des Funktionsprofils der betroffenen Person lassen nicht darauf schliessen, dass die ersuchende Behörde die verlangten Informationen nicht mehr zur Überprüfung der untersuchten Transaktionen verwenden kann. Zudem hat sie das Amtshilfeersuchen weder zurückgezogen noch erklärt, die Informationen nicht mehr zu benötigen, sondern sich vielmehr noch am 7. April 2025 nach dem Stand des Amtshilfeverfahrens erkundigt (vgl. act. 77). Gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip durfte die Vorinstanz somit davon ausgehen, dass die ersuchende Behörde die Informationen weiterhin für den im Ersuchen bezeichneten Steuerzweck benötigt. Die unbelegte Vermutung der Beschwerdeführerin, die Informationen würden einem anderen Zweck dienen, vermag deren voraussichtliche Erheblichkeit nicht infrage zu stellen.

3.3.4 Auch die weiteren Einwände der Beschwerdeführerin vermögen die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen nicht infrage zu stellen. Der Umstand, dass der ersuchenden Behörde bereits das Master File, das Local File, ein Position Paper, der Mandatsvertrag, Jahresrechnungen, CbCR-Unterlagen sowie Zoll- und Mehrwertsteuerunterlagen vorliegen und öffentlich zugängliche Weltmarktpreise verfügbar sind, schliesst nicht aus, dass zusätzliche Unterlagen zur Verifizierung der darin enthaltenen Angaben beitragen können (vgl. E. 2.3.6). Allein dadurch wird das Ersuchen auch nicht zu einer unzulässigen Beweisausforschung (vgl. E. 3.1.5). Im Rahmen der auf Plausibilität beschränkten Prüfung ist nachvollziehbar, dass die Verkaufsrechnungen mit ihren Angaben zu Waren, Mengen, Preisen und Abnehmern einen Vergleich mit den konzerninternen Erwerbsgeschäften ermöglichen und damit für die Überprüfung der Verrechnungspreise sowie des Funktions- und Risikoprofils von Bedeutung sein können (vgl. E. 2.3.4). Ebenso erscheint plausibel, dass die «Bills of Lading» anhand der Angaben zu den transportierten Waren, den Versendern und Empfängern sowie den Ausgangs- und Zielorten dazu beitragen können, die Warenströme und die tatsächliche Durchführung der untersuchten Transaktionen nachzuvollziehen. Auch interne Veredelungsvorgänge können Aufschluss über die Eigenschaften der eingesetzten

Wirtschaftsgüter, die Warenströme und die von den beteiligten Gesellschaften wahrgenommenen Funktionen geben. Die verlangten Unterlagen sind daher nicht von vornherein ungeeignet, dem im Ersuchen bezeichneten Steuerzweck zu dienen. Die Einwände betreffend die zeitlich nachgelagerten Verkaufsgeschäfte, die Volatilität der (…)preise sowie die zusätzlichen Preis-, Absicherungs-, Transport- und Logistikkosten betreffen die Aussagekraft und Würdigung der Unterlagen im peruanischen Steuerverfahren, nicht deren voraussichtliche Erheblichkeit. Welches Gewicht diesen Umständen bei der Würdigung der Unterlagen zukommt, hat grundsätzlich die ersuchende Behörde zu beurteilen (vgl. E. 2.3.2).

3.3.5 Demnach sind die ersuchten Informationen für den im Amtshilfeersuchen bezeichneten Steuerzweck voraussichtlich erheblich.

3.4

3.4.1 Subeventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, in den zu übermittelnden Unterlagen sämtliche persönlichen Angaben der mitwirkenden natürlichen Personen sowie alle Detailinformationen zu schwärzen, die nicht in Anhang 1 zum Amtshilfeersuchen konkret verlangt worden seien. Dies betreffe insbesondere die Namen der Mitarbeitenden der betroffenen Person, die Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden von Abnehmern sowie die Namen der Schiffskapitäne. Diese Personen seien vom Amtshilfeersuchen nicht betroffen und ihre Angaben für die Überprüfung der Preise und Mengen sowie für die Funktionsanalyse nicht relevant. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz würden die Unterlagen durch die Schwärzungen nicht wertlos. Insbesondere bleibe die Bestätigung der tatsächlich geladenen Menge an (…) auch ohne Nennung des jeweiligen Schiffskapitäns aus dem Dokument ersichtlich. Weshalb die Kontaktdaten der Mitarbeitenden von Drittabnehmern erheblich sein sollten, habe die Vorinstanz nicht dargelegt. Die angeführte Verifikation sei daher auch nach Schwärzung der Namen und der weiteren nicht preis- oder mengenrelevanten Angaben möglich. Soweit die Informationen dennoch wertlos seien, liege dies einzig daran, dass sie der ersuchenden Behörde bereits vorlägen.

3.4.2 Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, die Namen der Mitarbeitenden und Schiffskapitäne sowie die weiteren dokumentspezifischen Angaben seien nicht zu schwärzen. Die Personen würden nicht bloss zufällig in den Unterlagen erwähnt, sondern aufgrund ihrer Mitwirkung an den dokumentierten Geschäftsvorgängen. Zudem verlange Frage 2 ausdrücklich über Anhang 1 hinausgehende Informationen.

3.4.3 Soweit die Beschwerdeführerin mit den Anträgen um Schwärzung der Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden der betroffenen Person und der Abnehmer sowie der Namen der Schiffskapitäne Drittinteressen geltend macht, ist darauf nicht einzutreten (vgl. E. 1.6). Von Amtes wegen bleibt jedoch zu prüfen, ob diese Angaben für den im Ersuchen bezeichneten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 2.4). Die Namen der Mitarbeitenden bezeichnen in den Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» die mit der Erstellung oder Abwicklung der dokumentierten Geschäftsvorgänge befassten Personen. Ihre dienstlichen Kontaktdaten ermöglichen deren Zuordnung zur jeweiligen Gesellschaft und tragen damit zur Überprüfbarkeit der dokumentierten Vorgänge bei. Die Angaben erscheinen daher nicht bloss zufällig in den Unterlagen. Gleiches gilt für die Namen der Schiffskapitäne, anhand derer sich insbesondere die Bestätigungen über die tatsächlich geladenen Warenmengen ihren Ausstellern zuordnen lassen (vgl. beispielhaft Beschwerdebeilage 7). Eine Schwärzung dieser Angaben würde die Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit der Unterlagen beeinträchtigen. Es besteht somit eine vernünftige Möglichkeit, dass die Angaben zur Überprüfung der untersuchten Transaktionen beitragen können. Überwiegende berechtigte Interessen der genannten Personen, die einer Übermittlung entgegenstehen könnten, sind nicht ersichtlich; zudem unterliegen die Angaben den Vertraulichkeits- und Verwendungsbeschränkungen des MAC (vgl. E. 2.9.1). Sie sind folglich nicht nach Art. 4 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 17 Abs. 2 StAhiG unkenntlich zu machen.

3.4.4 Nicht zu folgen ist der Beschwerdeführerin auch hinsichtlich ihres Begehrens um Schwärzung sämtlicher weiterer, in Anhang 1 des Amtshilfeersuchens nicht einzeln genannter Detailinformationen. Mit Frage 1 verlangt die ersuchende Behörde die vollständigen Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» zu den in Anhang 1 aufgeführten Transaktionen; Frage 2 verlangt ergänzend bestimmte aus diesen Unterlagen hervorgehende Angaben. Das Ersuchen beschränkt sich somit nicht auf die in Anhang 1 einzeln aufgeführten Informationen, sondern erfasst grundsätzlich auch die in den verlangten Dokumenten enthaltenen Einzelangaben. Die betreffenden Dokumente sind für den bezeichneten Steuerzweck voraussichtlich erheblich (vgl. E. 3.3.4). Die Beschwerdeführerin bezeichnet keine konkreten weiteren Angaben, denen diese Eigenschaft fehlen würde; solche sind auch nicht ersichtlich. Für weitergehende Schwärzungen nach Art. 17 Abs. 2 StAhiG besteht daher kein Anlass.

3.4.5 Nach dem Gesagten sind die Schwärzungsbegehren abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

3.5

3.5.1 Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, die Übermittlung der Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» verletze ihre Geschäftsgeheimnisse und sei unverhältnismässig. Die Unterlagen enthielten nicht öffentlich zugängliche Angaben aus ihrer Buchhaltung, zu internen Transaktionen, Geschäftsverfahren und Berechnungsmodalitäten sowie zu beteiligten Personen und Geschäftspartnern. An deren Geheimhaltung habe sie ein berechtigtes Interesse. Da die verlangten Angaben für den geltend gemachten Steuerzweck nicht erheblich seien und die ersuchende Behörde ihren Informationsbedarf nicht begründet habe, bestehe die Gefahr, dass sie zur Wirtschaftsspionage, namentlich zur Ausforschung des (…)handels und der Logistik sowie von Kontaktdaten der (…)abnehmer, verwendet würden. Angesichts der bereits vorhandenen Unterlagen und der abgeschlossenen Steuerprüfung sei die Übermittlung weder erforderlich noch zumutbar. Ihr Geheimhaltungsinteresse überwiege daher das Interesse der ersuchenden Behörde an der Übermittlung.

3.5.2 Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, die Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» enthielten keine Geschäftsgeheimnisse. Zudem bestünden keine Anhaltspunkte für eine zweckwidrige Verwendung. Da die Informationen voraussichtlich erheblich seien, sei ihre Übermittlung auch verhältnismässig.

3.5.3 Die ersuchten Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» stellen gewöhnliche Geschäftsunterlagen dar, welche die bezeichneten Transaktionen und deren Abwicklung dokumentieren. Die fehlende öffentliche Zugänglichkeit der darin enthaltenen Geschäftsinformationen genügt nicht für die Annahme, ihre Übermittlung würde ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC offenbaren. Inwiefern dies dennoch der Fall sein sollte, legt die Beschwerdeführerin nicht substantiiert dar und ist auch nicht ersichtlich (vgl. E. 2.8.2). Ebenso fehlen konkrete Anhaltspunkte für eine abkommenswidrige Verwendung. Die geltend gemachte Gefahr der Wirtschaftsspionage erschöpft sich in blossen Mutmassungen und vermag die Vermutung des guten Glaubens der ersuchenden Behörde nicht zu erschüttern (vgl. E. 2.6 und 2.8.2). Diese hat überdies ausdrücklich zugesichert, die Informationen vertraulich und ausschliesslich für die nach dem MAC zulässigen Steuerzwecke zu verwenden (vgl. Sachverhalt Bst. A.d).

Da die Unterlagen voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 3.3) und keine gleich geeignete mildere Massnahme ersichtlich ist (vgl. E. 3.4), erweist sich ihre Übermittlung auch als verhältnismässig.

3.5.4 Nach dem Gesagten steht Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC der Übermittlung der Verkaufsrechnungen und «Bills of Lading» nicht entgegen. Die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin erweist sich damit als unbegründet.

3.6 Schliesslich ist von Amtes wegen zu prüfen, ob der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren ist. Angesichts der Rechtsprechung zum Spezialitätsprinzip, welche auch für die Amtshilfe gestützt auf das MAC herangezogen werden kann (vgl. E. 2.9.1), ist im vorliegenden Verfahren der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren. Die Vorinstanz wird Ziffer 2 der angefochtenen Schlussverfügung entsprechend anzupassen haben. Sie wird die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinzuweisen haben, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffene Person sowie für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und dass diese Informationen gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind.

4.
Insgesamt hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung an Peru im vorliegenden Fall erfüllt sind. Die Schlussverfügung vom 22. Januar 2025 ist damit zu bestätigen. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

5.
5.1 Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.– festzusetzen (vgl. 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]). Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur 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 Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84*a* 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, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Vorinstanz hat die ersuchende Behörde im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens explizit auf die Einschränkungen bei der Verwendung der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss Art. 22 MAC hinzuweisen. Insbesondere hat sie darauf hinzuweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und sie gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind.

3.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

4.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.
Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Keita Mutombo	Janic Lombriser

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. 84*a*, 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 Handen 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)