



Urteil vom 6. November 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

A._____ GmbH,
vertreten durch
lic. iur. Stefan Oesterhelt, Rechtsanwalt LL.M. und/oder
Laetitia Fracheboud,
Homburger AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 26. September 2023 richtete das State Tax Inspectorate under the Ministry of Finance of the Republic of Lithuania, (nachfolgend: STI oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfeersuchen gestützt auf Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (SR 0.652.1, nachfolgend: MAC, für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017) sowie gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 27. Mai 2002 zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Republik Litauen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.951.61, nachfolgend: DBA CH-LT) betreffend die A. _____ GmbH, (...) (nachfolgend: betroffene Person) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Darin ersuchte sie für den Zeitraum von 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2021 um diverse Informationen betreffend die allgemeine Steuerpflicht («general tax information»), Anstellungs- und Einstellungsaktivitäten («Employing/ Hiring activities»), Unternehmenstransaktionen («Business Transactions») und den Lagerhaus/ Logistikvertrag («warehousing/ logistics agreement») der betroffenen Person (act. 1, Bst. B 3-4 der Akten der ESTV, nachfolgend: act). Im Rahmen der allgemeinen Steuerpflicht ersuchte das STI insbesondere um die Finanzbuchhaltungsdokumente und die Unternehmenssteuererklärungen («financial accountability documents» / «corporate tax returns», vgl. act. 1 Bst. C 1-14).

A.b Zum Hintergrund des Amtshilfeersuchens führte das STI zusammengefasst aus, die betroffene Person unterhalte in Litauen ein Lagerhaus, in welches sie ihre Produkte bringe, welche für den Verkauf u.a. in Litauen vorgesehen seien. Es laufe ein Verfahren zur Überprüfung, ob für die Umsätze aus dem Verkauf der Produkte in Litauen aufgrund einer permanenten Niederlassung eine Steuerpflicht in Litauen bestehe (act. 1, Bst. B 3-5).

A.c Das STI stützte das Ersuchen zwar im Titel sowohl auf das DBA CH-LT als auch auf das MAC, kreuzte im Bereich der Rechtsgrundlagen für das Ersuchen aber lediglich das MAC an (act. 1, Bst. A 1-1). Die ESTV führte das Amtshilfeverfahren in der Folge gestützt auf Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 MAC durch.

B.

B.a Am 5. Oktober 2023 erliess die ESTV zwei Editionsverfügungen an die betroffene Person (act. 3) und das kantonale Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: STV ZH; act. 4).

B.b Am 27. Oktober 2023 übermittelte die STV ZH die ersuchten Informationen an die ESTV (act. 13 und act. 49), welche sie auf Rückfrage der ESTV am 10. November 2023 ergänzte (act. 15,16 und 50).

B.c Am 3. November 2023 teilte die betroffene Person ihre Antwort auf das Editionsbegehren mit und reichte die angeforderten Akten ein (act. 14).

B.d Am 16. November 2023 richtete die ESTV eine ergänzende Editionsverfügung an die betroffene Person (act. 17). Diese reichte mit drei E-Mails vom 7. Dezember 2023 die ergänzende Antwort in drei Teilen ein (act. 24-26).

B.e Am 18. Januar 2024 erliess die ESTV nochmals eine ergänzende Editionsverfügung an die betroffene Person (act. 29), da sie nach Überprüfung der eingereichten Informationen zum Schluss gekommen sei, dass die Informationen noch nicht vollständig seien (act. 29). Die entsprechende Antwort mit Beilagen sendete die betroffene Person der ESTV am 8. Februar 2024 (act. 33).

C.

C.a Mit Schreiben vom 26. Februar 2024 informierte die ESTV die betroffene Person formell über das Amtshilfeverfahren, teilte dieser mit, dass sie beabsichtige die begehrten Informationen zu übermitteln und räumte ihr Akteneinsicht sowie Gelegenheit zur Zustimmung, respektive Stellungnahme ein (act. 35).

C.b Am 11. März 2024 gewährte die ESTV der betroffenen Person ergänzende Akteneinsicht (act. 41).

C.c Mit Eingabe vom 18. März 2024 teilte die betroffene Person mit, dass sie mit der Übermittlung der «Financial Statements und der Steuererklärungen» nicht einverstanden sei, zudem machte sie – für den Fall einer Übermittlung – einige Anmerkungen und beantragte gewisse Anpassungen und Änderungen (act. 44).

C.d Nach Rückfrage der ESTV vom 4. April 2024 erläuterte die betroffene Person einen der gestellten Streichungsanträge mit E-Mail vom 11. April 2024 (act. 45).

D.

Mit Schlussverfügung vom 21. Mai 2024 behandelte die ESTV das Amtshilfeersuchen und entschied, der STI in Bezug auf die betroffene Person Amtshilfe zu leisten (Dispositiv-Ziffer 1, act. 47). Dabei wurden einige der Anträge der betroffenen Person im Rahmen der Stellungnahme gutgeheissen (vgl. Dispositiv Ziff. 3, act. 47).

E.

E.a Mit Beschwerde vom 21. Juni 2024 beantragt die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht die teilweise Aufhebung der Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 21. Mai 2024, die Beilagen 05, 06, 07, 11, 12 und 13 zu Ziff. 2 des Entscheiddispositivs (Steuererklärungen für die Jahre 2019 bis 2021) seien nicht auszutauschen. Eventualiter seien die Beilagen zu den Steuererklärungen zu entfernen. Die Schlussverfügung der ESTV vom 21. Mai 2024 sei teilweise aufzuheben und Ziff. 3 des Entscheiddispositivs insofern anzupassen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen und zusammengefasst geltend, eine Mitarbeiterin der ersuchenden Behörde habe eine Vertreterin der litauischen Gruppengesellschaft der Beschwerdeführerin telefonisch informiert, dass sie zum Schluss gekommen sei, dass die Beschwerdeführerin über keine Betriebsstätte in Litauen verfüge, sodass keine Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Litauen gegeben sei. Die Steuererklärungen enthielten keine relevanten Informationen zur Feststellung, ob eine Betriebsstätte vorliege, weshalb diese nicht voraussichtlich erheblich seien. Sie enthielten spezifische Besonderheiten des schweizerischen Gewinnsteuerrechts, welche im internationalen Kontext zu Missverständnissen führen könnten.

E.b Mit Vernehmlassung vom 10. November 2023 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Die ersuchende Behörde habe ausdrücklich um die Steuererklärungen ersucht, weshalb diese inklusive aller Anhänge zu übermitteln seien. Die ersuchende Behörde habe das Amtshilfeersuchen sodann nicht zurückgezogen, sodass davon auszugehen sei, dass die Informationen immer noch benötigt würden und relevant seien. Die Gefahr von Fehlinterpretationen aufgrund einer allfälligen Komplexität eines ersuchten Dokuments sei für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht von Bedeutung.

E.c Mit Replik vom 27. August 2024 hält die Beschwerdeführerin an den gestellten Anträgen fest und beantragt in prozessualer Hinsicht zusätzlich die Befragung der genannten Mitarbeiterin der ersuchenden Behörde als Zeugin, eventualiter der Vertreterin der Beschwerdeführerin in Litauen, zur telefonischen Auskunft vom 15. Juni 2023. Aufgrund der Aussage der Mitarbeiterin der ersuchenden Behörde bestünden offensichtliche Widersprüche zum Amtshilfeersuchen, welche zusätzliche Abklärungen erforderten.

E.d Mit Duplik vom 5. September 2024 beantragt die Vorinstanz, auf die Verfahrensanträge sei nicht einzutreten, eventualiter seien diese abzuweisen, subeventualiter sei der Vorinstanz eine Frist zur Stellungnahme zu den Verfahrensanträgen anzusetzen. Das Amtshilfeersuchen sei am 26. September 2023 und damit nach der telefonischen Auskunft vom 15. Juni 2023 eingereicht worden. Aus dieser zeitlichen Komponente ergebe sich unmittelbar, dass die verlangten Informationen für die ersuchende Behörde noch relevant seien.

Auf die weiteren Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – sofern und soweit dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden 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 seinem 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. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (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.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (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.

1.3 Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und Gesellschaft, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

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

1.5

1.5.1 Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 1.9).

1.5.2 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 (sog. antizipierte Beweiswürdigung; statt vieler: BGE 145 I 167 E. 4.1 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1007/2023 vom 21. März 2024 E. 1.10 mit Hinweisen).

2.

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

2.1.1 Gemäss Art. 5 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staates Letzterem alle Informationen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. In Bezug auf die unter das MAC fallenden Steuern (Art. 2 MAC) hat die Schweiz jedoch einen Vorbehalt im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC angebracht und leistet keine Amtshilfe für allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii bis iv MAC (vgl. Ziff. 1 des Vorbehaltes am Ende des Abkommens unter «Vorbehalte und Erklärungen»).

2.1.2 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 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, weshalb diese grundsätzlich Amtshilfe gewähren kann für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018. Für Litauen ist das Übereinkommen am 1. Juni 2014 in Kraft getreten.

2.1.3 Das Amtshilfeersuchen vom 26. September 2023 betrifft die Unternehmenssteuer und den Ermittlungszeitraum vom 1. Januar 2019 bis 31. Dezember 2021 (vgl. act. 1, Bst. B3). 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 erforderlich, 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 Das Ersuchen vom 26. September 2023 erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird auch von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

2.3 Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2).

2.3.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog.

völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). 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 (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f., A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.3.1, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2, vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5).

2.3.2 Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC tauschen die Vertragsparteien alle Informationen aus, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts betreffend die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind.

2.3.2.1 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). 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 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen sollten (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

2.3.2.2 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 MAC seien – nur

verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f., A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche 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-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (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-4167/2020 und A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C_780/2020 vom 10. März 2021], A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

2.3.2.3 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. 2.3.3 hiernach) 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; Urteile des BVGer A-5535/2021 vom 2. März 2023 E. 5, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.1, je m.w.H.). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der Begriff der «fishing expedition» einerseits einen verfahrensrechtlichen Charakter (ein Gesuch darf nicht zu Sondierungszwecken gestellt werden) und bildet andererseits auch eine materielle Schranke für den Informationsaustausch, indem die Amtshilfe dem ersuchenden Staat nicht erlauben darf, Informationen zu erhalten, die keinen ausreichend konkreten Bezug zum

im Ersuchen geschilderten Sachverhalt haben (Urteile des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3, 2C_1662/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 9.1.1 f.). Enthält ein Ersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer «fishing expedition» 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).

2.3.3

2.3.3.1 Gemäss Art. 21 Abs. 2 Bst. c MAC ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach seinem eigenen Recht oder seiner eigenen Verwaltungspraxis oder nach dem Recht des ersuchenden Staates oder dessen Verwaltungspraxis nicht beschafft werden können. Das Prinzip der Reziprozität bezieht sich somit nicht bloss auf die Möglichkeit, im jeweils anderen Staat ein Amtshilfeersuchen stellen zu können, sondern es beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren.

2.3.3.2 In der Praxis ist es jedoch häufig schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 und E. 2.4; Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 20. Februar 2020 E. 2.7).

2.3.4 Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 22 Abs. 1 und 2 MAC sind alle Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Übereinkommen erhalten hat, ebenso geheim zu halten und zu schützen wie die Informationen, die sie nach ihrem innerstaatlichen Recht erhalten hat. Die Informationen dürfen nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind.

2.3.5 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*) widerspräche. Die Bestimmungen des Übereinkommens, insbesondere diejenigen der Absätze 1 und 2, sind jedoch in keinem Fall so auszulegen, dass ein ersuchter Staat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile an einer Person beziehen (Art. 21 Abs. 4 MAC).

3.

Die Beschwerdeführerin beantragt vorliegend, die Steuererklärungen (eventualiter die Beilagen zu dieser) seien nicht zu übermitteln, da diese nicht voraussichtlich erheblich seien. Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob die Steuererklärungen und die Beilagen zu diesen an die ersuchende Behörde zu übermitteln sind.

3.1 Die Beschwerdeführerin begründet ihren Antrag mit dem Argument, eine Mitarbeiterin der ersuchenden Behörde habe ihrer litauischen Vertreterin telefonisch mitgeteilt, sie sei zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdeführerin über keine Betriebsstätte in Litauen verfüge, sodass keine Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Litauen gegeben sei. Aus diesem Grund entfalle die voraussichtliche Erheblichkeit der begehrten Informationen. Die Steuererklärungen im Besonderen enthielten darüber hinaus keine relevanten Informationen zur Feststellung, ob eine Betriebsstätte vorliege, weshalb diese nicht voraussichtlich erheblich seien. Sie enthielten sodann spezifische Besonderheiten des schweizerischen Gewinnsteuerrechts, welche im internationalen Kontext zu Missverständnissen führen könnten.

3.2 Die Vorinstanz führt aus, die ersuchende Behörde habe ausdrücklich um die Steuererklärungen ersucht und zwar nach der von der Beschwerdeführerin geschilderten telefonischen Auskunft, weshalb diese zu übermitteln seien. Die Gefahr von Fehlinterpretationen aufgrund einer allfälligen Komplexität eines ersuchten Dokuments sei für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht von Bedeutung.

3.3

3.3.1 Wie bereits ausgeführt (E. 2.3.2 vorstehend), ist die voraussichtliche Erheblichkeit gegeben, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Der ersuchte Staat beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die verlangten Informationen einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Aufgrund der ausdrücklichen Auflistung der Steuererklärungen im Amtshilfeersuchen («financial accountability documents» / «corporate tax returns», vgl. act. 1 Bst. C 1-14), sind diese als erheblich zu betrachten. Sie weisen einen Zusammenhang zu im ersuchten Staat laufenden Abklärungen der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin auf und sind geeignet, den Sachverhalt zu erhellen. Ob die Informationen schlussendlich tatsächlich erheblich sein werden, kann und muss indessen nicht geklärt werden. Für die Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit ist es denn auch nicht massgebend, dass aus den Steuererklärungen unter Umständen nicht mehr herausgelesen werden kann als aus den handelsrechtlichen Abschlüssen. Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bedingt nicht zwingend einen Informationsmehrwert im Vergleich zu den übrigen zu übermittelnden Informationen, sondern nur den genannten Zusammenhang zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt. Deshalb hat die ersuchende Behörde auch keinen zusätzlichen Informationsmehrwert aufzuzeigen (Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.6). Nicht von Bedeutung für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist ferner die Gefahr von Fehlinterpretationen aufgrund einer allfälligen Komplexität eines ersuchten Dokuments (Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.3). Daraus folgt, dass die Steuererklärungen vorliegend zu übermitteln sind.

3.3.2 Praxisgemäss sind auch die Beilagen zu den Steuererklärungen zu übermitteln. Sie sind, vorbehältlich ihrer voraussichtlichen Erheblichkeit, auszutauschen (Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.5.4 mit Hinweis auf BGE 143 II 185 E. 4.6). Vorliegend ist auch betreffend die Beilagen ein Zusammenhang zur im ersuchenden Staat laufenden Untersuchung gegeben. Die Beschwerdeführerin vermochte es denn auch angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht, die voraussichtliche Erheblichkeit der Beilagen zu entkräften. Sie bringt einzig vor, die Beilagen enthielten keinen Informationsmehrwert und könnten aufgrund

der Besonderheiten des schweizerischen Steuerrechts falsch interpretiert werden. Dazu gilt das soeben Gesagte (E. 3.3.2). Letztlich macht die Beschwerdeführerin auch nicht geltend, dass ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren durch die Übermittlung der Beilagen preisgegeben würde (vgl. E. 2.3.5). Entsprechend sind vorliegend auch die Beilagen zu den Steuererklärungen an die ersuchende Behörde zu übermitteln.

3.3.3 Die Zeugeneinvernahme der Mitarbeiterin der ersuchenden Behörde oder der litauischen Vertreterin der Beschwerdeführerin würde an dieser Sachlage nichts ändern. Aufgrund der zeitlichen Abfolge, wonach die telefonische Auskunft im Juni 2023 und damit vor Stellung des Amtshilfeersuchens vom 23. September 2023 stattgefunden hat, ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips von der voraussichtlichen Erheblichkeit auszugehen. Im Amtshilfeersuchen ist explizit nach den Steuererklärungen gefragt und das Ersuchen wurde in der Folge auch nicht zurückgezogen. In der Beschwerdeschrift führt die Beschwerdeführerin sodann selbst aus, die genannte Mitarbeiterin der ersuchenden Behörde habe mitgeteilt, dass für den Abschluss der Steuerprüfung noch die Jahresrechnungen für den betreffenden Zeitraum benötigt würden (Beschwerdeschrift vom 21. Juni 2024, Rz. 19). Daraus geht hervor, dass die Untersuchung betreffend die Steuerpflicht eben noch nicht abgeschlossen ist und noch weitere Unterlagen benötigt werden. Ob es sich dabei nur um die Jahresrechnungen, oder auch um die Steuererklärungen und Beilagen dazu handelt, ist für die Beurteilung des Beweiserhebungsantrags nicht relevant, da die voraussichtliche Erheblichkeit der Steuererklärungen und Beilagen bzw. deren Zusammenhang zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt bereits bejaht wurde. Es ist somit nicht zu erwarten, dass eine Befragung der Zeuginnen einen Mehrwert für das vorliegende Verfahren bedeuten würde weshalb darauf in antizipierter Beweiswürdigung zu verzichten ist (vgl. E. 1.5.2 vorstehend).

3.4 Die Beschwerdeführerin rügt einen Verstoss gegen das Spezialitätsprinzip vor dem Bundesverwaltungsgericht nicht (mehr). Entsprechend erübrigen sich Ausführungen dazu, ebenso wie zur Rechtmässigkeit der Praxisänderung der ESTV in Bezug auf das Spezialitätsprinzip und dessen persönlicher Dimension.

3.5 Im Ergebnis ist die voraussichtliche Erheblichkeit für die ersuchten Informationen gegeben und diese sind, inkl. Steuererklärungen und Beilagen, zu übermitteln. Auf die Einvernahme von Zeugen kann in antizipierter

Beweiswürdigung verzichtet werden. Damit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.- festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen 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. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auf-
erlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezah-
lung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Die Rechtsmittelbelehrung findet sich auf der nächsten Seite.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

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)