



Abteilung I
A-2243/2022, A-2244/2022

Urteil vom 21. März 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Iris Widmer,
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

Parteien

1. **A.** _____ **GmbH**, (...),
2. **B.** _____ (...),
3. **C.** _____ **GmbH**, (...),
4. **D.** _____ **GmbH**, (...),
alle vertreten durch Dr. iur. Andreas Rüd, Rechtsanwalt
LL.M., und Dr. iur. Dimitri Santoro, Rechtsanwalt LL.M., (...),
Beschwerdeführende,
gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-DE).

Sachverhalt:

A.

A.a Das Bundeszentralamt für Steuern, (...), Deutschland (nachfolgend: BZSt oder ersuchende Behörde), hat mit Schreiben vom 7. April 2021 ein Amtshilfeersuchen (nachfolgend: Amtshilfeersuchen) gestützt auf Art. 27 des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (SR 0.672.913.62; nachfolgend: DBA CH-DE) betreffend A._____ GmbH (nachfolgend: betroffene Person 1), an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet.

A.b Die ersuchende Behörde führte bezüglich Sachverhalt im Wesentlichen aus, dass im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung bei der deutschen Betriebsstätte A._____ GmbH (Schwestergesellschaft der Schweizer Gesellschaft D._____ GmbH, (...); nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 1) festgestellt worden sei, dass Werbung für (Produkt) gemacht werde, in der Steuererklärung allerdings keine entsprechenden Umsätze erklärt würden und sich ausserdem die Frage stelle, wo sich der Ort der Geschäftsleitung der betroffenen Person 1 und der beschwerdeberechtigten Person 1 befänden.

A.c Die ersuchende Behörde bestätigte, alle üblichen Informationsquellen, auf die sie im vorliegenden Fall hätte zugreifen können, um die erforderlichen Informationen einzuholen, ohne das Risiko einzugehen, das Ergebnis der Ermittlungen zu gefährden, ausgeschöpft zu haben.

A.d Die ersuchende Behörde hat die ESTV für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2019 um nachstehende Informationen ersucht:

- a) Ist die beschwerdeberechtigte Person 1 Ihren Finanzbehörden bekannt?
- b) Falls die beschwerdeberechtigte Person 1 Ihren Finanzbehörden bekannt ist, geben Sie bitte an, unter welcher Art von Anschrift die Gesellschaft registriert ist.
- c) Ist die beschwerdeberechtigte Person 1 wirtschaftlich tätig?
- d) Worin besteht die Hauptgeschäftstätigkeit?

- e) Geben Sie bitte – sofern verfügbar – die Namen der verantwortlichen Personen (z.B. Geschäftsführer, Mitglieder des Verwaltungsrates, Gesellschafter, Konzerngesellschaften) der beschwerdeberechtigten Person 1 an.
- f) Hat die beschwerdeberechtigte Person 1 eine Betriebsstätte in Ihrem Staat? Bitte geben Sie deren wichtigsten Merkmale an.
- g) Ist die beschwerdeberechtigte Person 1 gemäss innerstaatlichem Recht bzw. gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen in Ihrem Staat ansässig?
- h) Hat die beschwerdeberechtigte Person 1 einen operativen Geschäftsbetrieb? Wo werden die (Produkt) hergestellt? Wieviele Mitarbeiter hat die Gesellschaft? Wie ist der Vertrieb der Fertigprodukte organisiert?
- i) Bitte übermitteln Sie uns Kopien der Bilanzen, der Gewinn- und Verlustrechnungen der beschwerdeberechtigten Person 1 für die Steuerjahre 2017 bis 2019.

A.e Nach Durchführung des innerstaatlichen Verfahrens erkannte die ESTV mit Schlussverfügung (...) vom 13. April 2022 Folgendes: Die ESTV leistet dem BZSt Amtshilfe betreffend die betroffene Person 1 (Ziff. 1 des Dispositivs). Die ESTV übermittelt dem BZSt die in Ziff. 2 des Dispositivs näher beschriebenen, von der beschwerdeberechtigten Person 1 edierten Informationen, in welchen auch die beschwerdeberechtigte Person 1 erscheint (Ziff. 2 des Dispositivs). Die ESTV wird das BZSt über die in Ziff. 3 des Dispositivs beschriebene Verwendungsbeschränkung der Informationen gemäss Ziff. 2 des Dispositivs informieren (Ziff. 3 des Dispositivs).

B.

B.a Ebenfalls am 7. April 2021 stellte das BZSt gestützt auf Art. 27 DBA CH-DE ein zweites Amtshilfeersuchen betreffend die betroffene Person 1, B._____ (nachfolgend: betroffene Person 2) und die C._____ GmbH (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person 2).

B.b Die ersuchende Behörde hat die ESTV für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2019 um nachstehende Informationen ersucht:

- a) Ist die beschwerdeberechtigte Person 2 Ihren Finanzbehörden bekannt?
- b) Falls die beschwerdeberechtigte Person 2 Ihren Finanzbehörden bekannt ist, geben Sie bitte an, unter welcher Art von Anschrift die Gesellschaft registriert ist.
- c) Ist die beschwerdeberechtigte Person 2 wirtschaftlich tätig?

- d) Worin besteht die Hauptgeschäftstätigkeit?
- e) Geben Sie bitte – sofern verfügbar – die Namen der verantwortlichen Personen (z.B. Geschäftsführer, Mitglieder des Verwaltungsrates, Gesellschafter, Konzerngesellschaften) der beschwerdeberechtigten Person 2 an.
- f) Hat die beschwerdeberechtigte Person 2 eine Betriebsstätte in Ihrem Staat? Bitte geben Sie deren wichtigsten Merkmale an.
- g) Ist die beschwerdeberechtigte Person 2 gemäss innerstaatlichem Recht bzw. gemäss anwendbarem Doppelbesteuerungsabkommen in Ihrem Staat ansässig?
- h) Verfügt die betroffene Person 2 in Ihrem Staat über einen ständigen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthaltsort?
- i) Bitte geben Sie an, ob die betroffene Person 2 soziale/wirtschaftliche Verbindungen zu Ihrem Staat hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen)
- j) Verfügt Ihr Staat über Informationen (Nachweise/Hinweise), aus denen hervorgeht, an welchen Tagen sich die betroffene Person 2 seit dem 1. Januar 2017 in Ihrem Staat aufgehalten hat?
- k) Haben Sie Informationen, wo die (Produkt) hergestellt werden? Wie der Vertrieb der (Produkt) organisiert ist? Und wohin die (Produkt) verkauft werden?
- l) Bitte übermitteln Sie uns Kopien aller relevanten Dokumente im Zusammenhang mit Bilanzen, Gewinnermittlungen, Kopien der Steuererklärungen und -bescheide der beschwerdeberechtigten Person 2 für die Steuerjahre 2017 bis 2019.

B.c Nach Durchführung des innerstaatlichen Verfahrens erkannte die ESTV mit Schlussverfügung (...) vom 13. April 2022 Folgendes: Die ESTV leistet dem BZSt Amtshilfe betreffend die betroffenen Personen 1 und 2 (Ziff. 1 des Dispositivs). Die ESTV übermittelt dem BZSt die in Ziff. 2 des Dispositivs näher beschriebenen, von der beschwerdeberechtigten Person 2 edierten Informationen, in welchen auch die beschwerdeberechtigte Person 2 erscheint (Ziff. 2 des Dispositivs). Die ESTV wird das BZSt über die in Ziff. 3 des Dispositivs beschriebene Verwendungsbeschränkung der Informationen gemäss Ziff. 2 des Dispositivs informieren (Ziff. 3 des Dispositivs).

C.

C.a Gegen die besagten Schlussverfügungen vom 13. April 2022 erhoben die betroffenen Personen 1 und 2 und die beschwerdeberechtigten Personen 1 und 2 (nachfolgend gesamthaft auch: Beschwerdeführende) am 13. Mai 2022 vor dem Bundesverwaltungsgericht Beschwerde mit den Anträgen:

1. Die Schlussverfügungen der ESTV vom 13. April 2022, Verfahrens-Nr. (...) und Verfahrens-Nr. (...), seien aufzuheben
 - und es sei auf die am 7. April 2021 übermittelten Amtshilfeersuchen des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern nicht einzutreten und die Amtshilfeverfahren Nr. (...) und Nr. (...) definitiv einzustellen;
 - eventualiter sei festzustellen, dass gestützt auf die am 7. April 2021 übermittelten Amtshilfeersuchen des deutschen Bundeszentralamtes für Steuern keine Amtshilfe zu leisten sei und die Amtshilfeverfahren Nr. (...) und Nr. (...) seien definitiv einzustellen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

C.b In ihren Vernehmlassungen vom 7. Juli 2022 schliesst die Vorinstanz auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

C.c In der Folge replizieren die Beschwerdeführenden am 17. August 2022, wobei sie an ihrem Standpunkt und an ihren Rechtsbegehren festhalten.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – soweit für den Entscheid wesentlich – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegen zwei Amtshilfeersuchen des BZSt vom 7. April 2021 gestützt auf das DBA-CH-DE zugrunde. Das Verfahren richtet sich nach dem StAhiG; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG (e contrario), soweit dem DBA-CH-DE nichts anderes zu entnehmen ist (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die Amtshilfe gestützt auf das DBA-CH-DE zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 bis 33 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021) soweit das VGG nichts Anderes bestimmt (Art. 37 VGG). Die Beschwerdeführenden, die von der Vorinstanz als beschwerdeberechtigte Personen qualifiziert wurden, sind als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügungen und Personen, über die Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 19 Abs. 2 StAhiG und Art. 48 VwVG).

Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch sowie zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (BGE 128 V 124 E. 1; Urteil des BVerG A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.1.1).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, stehen die Sachverhalte in den Verfahren A-2243/2022 und A-2244/2022 doch in einem sehr engen inhaltlichen Zusammenhang und es stellen sich gleiche oder gleichartige

Rechtsfragen. Dementsprechend haben die in beiden Verfahren identischen Vertreter der Beschwerdeführenden die Entscheide mit einer Beschwerdeschrift angefochten. Gegenseitige Geheimhaltungsinteressen sind nicht ersichtlich. Es rechtfertigt sich, die beiden Beschwerdeverfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4876/2019, A-4877/2019 vom 27. Oktober 2020 E. 1.1).

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

1.5 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 [BV, SR 101]; 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; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCH, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 1.5).

2.

2.1 Gemäss Art. 190 BV haben die rechtsanwendenden Behörden das Völkerrecht anzuwenden. Massgebend sind somit nicht nur die von der Bundesversammlung und allenfalls auch vom Volk beziehungsweise von Volk und Ständen gutgeheissenen völkerrechtlichen Verträge, sondern das gesamte gesetzte und nicht gesetzte Völkerrecht mit Einschluss der von völkerrechtlichen Organen erlassenen Regelungen entsprechend der jeweils zutreffenden Interpretation (BGE 133 II 450 E. 6.1; ausführlich: BVGE 2010/7 E. 3.1.1 f. mit Hinweisen; YVO HANGARTNER, *St. Galler Kommentar*

zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Aufl., Zürich etc. 2008, N. 19 zu Art. 190 BV; zum Ganzen: BVGE 2010/40 E. 3.1.1).

2.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seiner konstanten Rechtsprechung festgehalten, dass die Vereinbarung von Amtshilfeklauseln ein politischer Entscheid sei, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 3.7.4).

2.3 Die Zustimmung eines Staates, durch einen Vertrag gebunden zu sein, kann durch Unterzeichnung, Austausch von Urkunden, die einen Vertrag bilden, Ratifikation, Annahme, Genehmigung oder Beitritt oder auf eine andere vereinbarte Art ausgedrückt werden (Art. 11 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [SR 0.111]). Der Bundesrat unterzeichnet die Verträge und ratifiziert sie. Er unterbreitet sie der Bundesversammlung zur Genehmigung (Art. 184 Abs. 2 BV).

2.4 Gemäss Art. 6 Abs. 1 StAhiG muss das Ersuchen eines ausländischen Staates schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden. Sinn und Zweck eines Schriffterfordernisses ist im Allgemeinen, dass Klarheit über den Inhalt geschaffen wird, was wiederum der Rechtssicherheit dient. Darüber hinaus sollen durch die Schriftlichkeit diverse Unsicherheiten, etwa in Bezug auf die Identifizierung des Absenders sowie die Verifizierung der Unterschrift, vermieden werden (vgl. Urteil des BGer 1B_304/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4; zum Ganzen: Urteil des BGer 8C_259/2015 vom 24. Februar 2016 E. 4.3; Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.3.2). Somit ist das (wie es langjähriger Praxis entspricht) als verschlüsselter E-Mail-Anhang eingereichte Amtshilfeersuchen als rechtsgenügend zu betrachten (Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.3.2 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BVGer A-2893/2021 vom 1. September 2022 E. 4.1 [angefochten vor Bundesgericht]).

2.5 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber Deutschland ist Art. 27 DBA CH-DE sowie Ziff. 3 des ebenfalls unter SR 0.672.913.62 aufgeführten dazugehörigen Protokolls vom 21. Dezember 1992 (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-DE). Art. 27 DBA-CH-DE entspricht in seinem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA 2010).

Gemäss Art. 27 Abs. 1 Satz 1 DBA-CH-DE tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht». Dabei wird der Informationsaustausch nicht durch Art. 1 DBA-CH-DE (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-CH-DE (sachlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (Art. 27 Abs. 1 Satz 2 DBA-CH-DE).

2.6

2.6.1 Nach Ziff. 3 Bst. c des Protokolls zum DBA-CH-DE sind sich die Vertragsparteien in Bezug auf Art. 27 DBA-CH-DE einig darüber, «dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist. [...]»..

2.6.2 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 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersu-

chenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 218 E. 3.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 3.4.2).

2.6.3 Die Übermittlung von Informationen zu Personen, die nicht formell betroffene Personen sind, ist gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG unzulässig, wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen (Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 3.4.4 m.w.H.).

2.7

2.7.1 Gemäss Ziff. 3 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-DE «besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip). Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG tritt hinter diese völkerrechtliche Bestimmung zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 3.5.1).

2.7.2 Was unter dem Begriff der «üblichen Mittel» zu verstehen ist, wird im DBA CH-DE nicht weiter definiert. Das Bundesverwaltungsgericht hat die gleichlautende Bestimmung in Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten gemäss den völkerrechtlichen Regeln dahingehend ausgelegt, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2; A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.3.3; A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (Urteile des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.3.2; A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem

Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (vgl. Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5). Das Bundesverwaltungsgericht hat überdies klargestellt, dass, wenn der Steuerpflichtige verdächtigt wird, dem ersuchenden Staat nicht alle seine im Ausland gehaltenen Vermögenswerte korrekt gemeldet zu haben, vom ersuchenden Staat nicht verlangt werden kann, dass er sich zuvor an den betreffenden Steuerpflichtigen gewandt hat (vgl. Urteile des BVGer A-4441/2021 vom 7. April 2022 E. 4.10; A-7413/2018 vom 8. Oktober 2020 E. 10.4; A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 5.2.1; A-5647/2017 vom 2. August 2018 E. 4.3.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 3.5.1 m.w.H.).

2.7.3 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht rechtssprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 3.5.2 m.w.H.).

3.

Vorab ist auf die Rechtsgrundlage des Amtshilfeersuchens einzugehen.

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführenden bezweifeln, dass zwischen der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland ein rechtskräftiges Amtshilfeabkommen existiert, da die deutsche Seite seit Gründung der Bundesrepublik Deutschland als verwaltungsrechtliches Mittel durch die Alliierten Besatzungsmächte bezüglich des 2. Weltkrieges jegliche Abkommen mit anderen völkerrechtlich souveränen Staaten durch die Alliierten bis zum heutigen Tage genehmigen und bestätigen lassen müsse. Eine vertiefte Auseinandersetzung mit den Grundlagen dränge sich folglich auch aus völkerrechtlicher Sicht auf. Diesen Voraussetzungen vermöchten die Schlussverfügungen nicht zu genügen.

3.1.2 Die Vorinstanz hält bezugnehmend auf die Gesetze und Weisungen der Alliierten Besatzungsmächte, welche im Zusammenhang mit der Gründung der Bundesrepublik Deutschland im Jahr 1949 stünden, fest, dass es für den vorliegenden Fall keine Rolle spiele, ob eine schriftliche Genehmigung seitens der Alliierten zum DBA-CH-DE vorgelegt werden könne. Dieses Abkommen sei am 11. August 1971 abgeschlossen, von der Bundesversammlung am 29. November 1972 genehmigt worden und sei seit dem 29. Dezember 1972 in Kraft. Am gleichen Tag des Inkrafttretens seien auch die entsprechenden Ratifikationsurkunden ausgetauscht worden. Durch den Austausch der Ratifikationsurkunden sei das Abkommen wirksam geworden.

3.2 Aus der Systematischen Rechtssammlung (SR) ist zweifellos ersichtlich, dass das DBA CH-DE am 11. August 1971 abgeschlossen und von der Bundesversammlung am 29. November 1972 genehmigt worden ist, gleichentags die Ratifikationsurkunden ausgetauscht worden sind (E. 2.3) sowie am 29. Dezember 1972 in Kraft getreten ist (https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/1972/3075_3128_2910/de, besucht am 1. März 2023). Im Lichte der genannten Rechtsprechung (E. 2.1) sowie von Art. 190 BV bildet das DBA CH-DE ohne Weiteres eine hinreichende rechtliche Grundlage. Hierzu wird im Übrigen zu Recht nicht geltend gemacht, die betroffenen Personen unterstünden in persönlicher und/oder sachlicher Hinsicht nicht dem DBA-CH-DE (Art. 1 f. DBA-CH-DE; vgl. E. 2.5). Der beschwerdeführende Antrag auf Einholen eines gerichtlichen Gutachtens des Schweizerischen Instituts für Rechtsvergleichung, Lausanne, betreffend die Frage der gültigen Ratifizierung des DBA CH-DE ist daher in antizipierter Beweiswürdigung (E. 1.5) abzuweisen.

4.

Im Weiteren ist zu prüfen, ob das Amtshilfeersuchen die erforderlichen Formvorschriften erfüllt.

4.1

4.1.1 Gemäss den Beschwerdeführenden ist das Amtshilfeersuchen formell nicht richtig eingereicht worden. Die ersuchende Behörde habe das Amtshilfeersuchen in elektronischer Form eingereicht, was dem Schriftpfordernis nicht genügen könne. Weiter sei sowohl der Absender des E-Mails als auch des damit übermittelten Schreibens unkenntlich gemacht worden, weshalb nicht festgestellt werden könne, ob das Amtshilfeersuchen überhaupt von einer hierfür berechtigten Person stamme. Die vorinstanzlichen Ausführungen zum Verschlüsselungsprozess liessen sich

vorliegend nicht überprüfen und müssten mit Nichtwissen bestritten werden. Für die Beurteilung des Formerfordernisses des verfahrensgegenständlichen Ersuchens seien sie aber ohnehin unerheblich.

4.1.2 Gemäss Vorinstanz stellt das DBA CH-DE keine Vorschriften in Bezug auf das Schriffterfordernis eines Amtshilfeersuchens auf. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien die Bestimmungen des StAhiG grundsätzlich so auszulegen, dass sie den Zweck von Amtshilfebestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereiteln. Die ersuchende Behörde habe ihr Amtshilfegesuch mit E-Mail vom 7. April 2021 praxisgemäss auf elektronischem Weg – ohne digitale Signatur und ohne zusätzlichen Versand per Post – verschlüsselt bei der ESTV eingereicht. Dabei habe sie (die Vorinstanz) und die ersuchende Behörde vereinbart, dass im Sinne der Verfahrenseffizienz nicht in jedem Einzelfall um das Passwort ersucht bzw. dieses separat übermittelt werden müsse.

4.2 Das Bundesverwaltungsgericht geht nach Aktenlage davon aus, dass die ersuchende Behörde die Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 – der konstanten Praxis entsprechend – per verschlüsseltem E-Mail-Anhang an die Vorinstanz übermittelt hat (Akten der Vorinstanz Nr. 1 mit der Bitte der ersuchenden Behörde u.a. um Bestätigung der «erfolgreichen Entschlüsselung» des E-Mails vom 7. April 2021). Im Lichte der konstanten Rechtsprechung (E. 2.4) ist vorliegend den Formvorschriften Genüge getan.

5.

Schliesslich ist zu beurteilen, ob die ersuchende Behörde das Subsidiaritätsprinzip eingehalten hat.

5.1

5.1.1 Gemäss den Beschwerdeführenden ist das Subsidiaritätsprinzip von der ersuchenden Behörde nicht eingehalten worden, weil der Beschwerdeführerin 1 (betroffene Person 1) im Rahmen des gegen sie laufenden Steuerverfahrens in Deutschland aufgrund der Nichtvorlage von Unterlagen für die Steuerprüfung bzw. der Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten noch kein Verzögerungsgeld und damit eine Strafe im Unterlassungsfalle in Aussicht gestellt worden sei. Vielmehr seien bereits am 7. April 2021 die Amtshilfeersuchen gestellt worden, obwohl zu diesem Zeitpunkt noch nicht einmal Sanktionen für die Herausgabeverweigerung dieser Informationen angesetzt worden waren. Die Androhung des Verzögerungsgeldes sei erst am 16. April 2021 erfolgt. Bei der Androhung eines Verzögerungsgeldes

zwecks Durchsetzung von amtlichen Anordnungen handle es sich offenkundig um ein in Deutschland übliches und zumutbares Mittel.

5.1.2 Die Vorinstanz entgegnet, die deutschen Amtshilfeersuchen vom 7. April 2021 würden die Bestätigung enthalten, wonach alle Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden seien, bevor der Weg der internationalen Amtshilfe beschritten worden sei. Vorliegend bestünden weder Fehler, Lücken noch Widersprüche offensichtlicher Art, welche dazu führen würden, dass nicht auf die Ersuchen einzutreten sei oder die Amtshilfe zu verweigern wäre. Dem ersuchenden Staat werde rechtsprechungsgemäss eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Die Amtshilfe nach OECD-Standard bezwecke die Übermittlung von Daten zur ordentlichen Veranlagung beziehungsweise zur Überprüfung der Veranlagung.

5.2 Gemäss Rechtsprechung führt die Möglichkeit der ersuchenden Behörde, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (E. 2.7.2). Die (mögliche) Festsetzung eines «Verzögerungsgeldes» und damit eine «Strafe im Unterlassungsfalle» durch die zuständigen Deutschen Steuerbehörden im Zusammenhang mit dem Einfordern steuerrelevanter Informationen bei der steuerpflichtigen Person steht dem Amtshilfeersuchen somit nicht im Weg. Demnach vermögen die Beschwerdeführenden die dem Vertrauensgrundsatz unterstehende (E. 2.7.3) Darstellung der ersuchenden Behörde, wonach sie alle üblichen Informationsquellen ausgeschöpft habe (Sachverhalt, Bst. A.c), nicht ernsthaft in Zweifel zu ziehen. Somit liegt kein Verstoss gegen das Subsidiaritätsprinzip vor (vgl. Urteil des BVerfG A-484/2021 vom 25. Januar 2023 E. 4.2.2 f.).

6.

Dass die zu übermittelnden Informationen nicht voraussichtlich erheblich sind (E. 2.6.2) für die Steuerpflicht der Beschwerdeführenden 1 und 2 (betroffene Personen 1 und 2) in Deutschland, wird weder geltend gemacht noch ergeben sich für das Bundesverwaltungsgericht aus den Akten entsprechende Hinweise. Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

7.

7.1 Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführenden die auf insgesamt 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]). Die einbezahlten Kostenvorschüsse in insgesamt gleicher Höhe sind zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

7.2 Den unterliegenden Beschwerdeführenden ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

8.

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.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Verfahren A-2243/2022 und A-2244/2022 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten für das vereinigte Beschwerdeverfahren von Fr. 5'000.- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der in derselben Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Kaspar Gerber

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: