



Urteil vom 1. März 2021

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X. _____ AG, ...,
vertreten durch
Nadia Tarolli, Advokatin, ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

Sachverhalt:**A.**

A.a Mit Schreiben vom 30. Dezember 2019 stellte die Direction Générale des Impôts (nachfolgend: DGI), die Steuerbehörde Tunesiens, gestützt auf 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) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Als in Tunesien betroffene Person wurde die Y. _____ Sarl (nachfolgend: tunesische Gesellschaft) genannt; als in der Schweiz betroffene Person die X. _____ AG (nachfolgend: schweizerische Gesellschaft).

A.b Die DGI führte aus, die zuständige Behörde prüfe die Steuersituation der tunesischen Gesellschaft in Tunesien für die Jahre 2015-2018 in Bezug auf die Unternehmens-, die Mehrwert- und andere Umsatzsteuern («impôts sur les sociétés», «Taxe sur la Valeur Ajoutée» und «autres taxes sur le chiffre d'affaires»). Die tunesische Gesellschaft unterhalte Beziehungen zur schweizerischen Gesellschaft. Gemäss einer Rechnung, die dem Amtshilfeersuchen beiliege, habe die tunesische der schweizerischen Gesellschaft Bekleidungsartikel in Rechnung gestellt, die der A. _____ GmbH mit Sitz in Deutschland (nachfolgend: deutsche Gesellschaft) geliefert worden seien. Die Steuerprüfer hätten weder Informationen zu allfälligen Protokollen oder Übereinkommen zwischen der tunesischen und der schweizerischen Gesellschaft noch kennten sie Umsatzzahlen der Transaktionen zwischen der tunesischen und der schweizerischen Gesellschaft. Um den Sachverhalt zu vervollständigen, müsse geprüft werden, ob die schweizerische Gesellschaft tatsächlich bestehe und ob die Verkäufe durch die tunesische Gesellschaft real seien und ob die Modalitäten weder aussergewöhnlich noch überzogen seien. Die Prüfer müssten die Modalitäten der Transaktionen der schweizerischen Gesellschaft kennen, um allfällige Unregelmässigkeiten oder Gewinnverschiebungen feststellen zu können. Trotz Ausschöpfung aller innerstaatlichen Mittel hätten nicht alle Informationen erhalten werden können bzw. müssten diese präzisiert oder bestätigt werden.

A.c Für das Jahr 2018 ersucht die DGI um folgende Informationen:

- a) Ist die schweizerische Gesellschaft den schweizerischen Steuerbehörden bekannt?
- b) Was für eine Aktivität führt die schweizerische Gesellschaft tatsächlich aus und welchem Steuerregime ist sie unterstellt?
- c) Handelt es sich bei der Adresse der schweizerischen Gesellschaft um eine Domiziladresse oder eine, an der tatsächlich eine Aktivität ausgeübt wird?
- d) Umsatz, den die tunesische mit der schweizerischen Gesellschaft im Jahr 2018 erzielte.
- e) Auszug aus dem Konto des Hauptbuchs betreffend die tunesische Gesellschaft für das Jahr 2018 («extrait de compte de grand livre du fournisseur société [tunesienne] au titre de l'année 2018»).
- f) Kopie der Übereinkommen und Protokolle zwischen den beiden Parteien.
- g) Im Weiteren:
 - Belege, die alle Finanz- und Handelstransaktionen zwischen den beiden Gesellschaften im Jahr 2018 rechtfertigen;
 - alle Verkaufsrechnungen im Namen der schweizerischen Gesellschaft im Jahr 2018;
 - Auszug aus dem Hauptbuch betreffend die deutsche Gesellschaft, welcher in der Buchhaltung der schweizerischen Gesellschaft für das Jahr 2018 enthalten ist;
 - alle Belege der Finanz- und Handelstransaktionen zwischen der deutschen und der schweizerischen Gesellschaft für das Jahr 2018.

A.d Am 21. Januar 2020 reichte die DGI die im Amtshilfeersuchen genannte Rechnung nach.

B.

B.a Am 29. Januar 2020 forderte die ESTV die schweizerische Gesellschaft auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen sowie die tunesische Gesellschaft als betroffene Person mittels des beiliegenden Schreibens über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

B.b Gleichentags ersuchte die ESTV die Steuerverwaltung des Kantons [...] um Zustellung der ersuchten Informationen.

B.c Sowohl die schweizerische Gesellschaft als auch die Steuerverwaltung des Kantons [...] kamen den Aufforderungen der ESTV nach.

B.d Am 17. März 2020 informierte die ESTV die tunesische und die schweizerische Gesellschaft darüber, dass und in welchem Umfang sie der DGI Amtshilfe zu leisten gedenke. Nachdem bei ihr am 20. März 2020 sowie – nach Gewährung der Akteneinsicht am 1. April 2020 – am 6. April 2020 Stellungnahmen der beiden Gesellschaften eingegangen waren, teilte die ESTV ihnen am 30. April 2020 eine leicht geänderte Fassung des Übermittlungstextes mit.

C.

Nachdem die Rechtsvertretung der Gesellschaften darum gebeten hatte, erliess die ESTV am 11. Juni 2020 eine Schlussverfügung. Gemäss dieser übermittelt sie der DGI die meisten der erwünschten Informationen. Einzig Unterlagen der schweizerischen Gesellschaft, die nicht im Zusammenhang mit der tunesischen oder der deutschen Gesellschaft stehen bzw. Unterlagen, die das Verhältnis zwischen der schweizerischen und der deutschen Gesellschaft betreffen, aber nicht im Zusammenhang mit der tunesischen Gesellschaft stehen, sonderte sie aus. Zudem wies sie die DGI ausdrücklich darauf hin, dass die Schweiz einen Vorbehalt angebracht habe, wonach sie in Bezug auf Mehrwertsteuern keine Amtshilfe leiste, weshalb die übermittelten Unterlagen nicht für Zwecke der Mehrwertsteuer verwendet werden dürften.

D.

Gegen diese Schlussverfügung erhob die schweizerische Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 13. Juli 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht. Sie wehrt sich nicht grundsätzlich gegen die Leistung von Amtshilfe, ist aber der Auffassung, es dürften die Informationen nach Bst. g) 2. bis 4. Lemma (gemäss Sachverhalt Bst. A.c) nicht gegeben und die zugehörigen Beilagen nicht übermittelt werden. Eventualiter sei die Vorinstanz anzuhalten, eine neue Verfügung zu erlassen, worin sie (die Vorinstanz) die unter Bst. g) 4. Lemma verlangten Unterlagen auf Dokumente, welche einen Bezug zur tunesischen Gesellschaft hätten, einzuschränken und die zugehörige Beilage entsprechend nur in reduzierter Form zu übermitteln habe. Die Beschwerdeführerin begründet diese Anträge insbesondere damit, die entsprechenden Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich. Unterlagen, die ihr Verhältnis zur deutschen Ge-

sellschaft betreffen, unterlägen zudem dem Geschäftsgeheimnis. Schliesslich sei seltsam, dass die DGI die Informationen nicht bei der tunesischen Gesellschaft habe erhältlich machen können.

E.

In ihrer Vernehmlassung vom 24. August 2020 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten sowie die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 30. Dezember 2019 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.

Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und Person, 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.

1.3 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).

2.

Da vorliegend nur die voraussichtliche Erheblichkeit gewisser Informationen in Frage gestellt, eine mögliche Verletzung eines Handels- oder Gewerbegeheimnisses vorgebracht sowie implizit eine mögliche Verletzung des Subsidiaritätsprinzips gerügt wird, ist insbesondere darauf einzugehen, zumal – abgesehen von der Frage des Spezialitätsprinzips (dazu E. 3.2.6) – weitere Probleme in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe weder geltend gemacht werden, noch sich aus den Akten ergeben.

2.1 Die internationale Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und Tunesien richtet sich nach dem MAC. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 MAC).

2.2

2.2.1 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 hinsichtlich Steuern, die unter eine der in Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii bis iv MAC aufgeführten Kategorien fallen (der Vorbehalt ist am Ende der SR 0.652.1 unter «Vorbehalte und Erklärungen» als Ziff. 1 publiziert). Unter anderem leistet die Schweiz demnach keine Amtshilfe für allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern (Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. iii Bst. C MAC).

2.2.2 Die Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen, kann für das MAC zumindest insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind.

2.2.3 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten demnach Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen. 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, A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

2.2.4 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) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll. Von einer Beweisausforschung («fishing expedition») kann gemäss der Rechtsprechung zu Doppelbesteuerungsabkommen nicht gesprochen werden, wenn konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung gestellt werden (Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.2, A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.4; vgl. auch Urteil des BVGer A-3482/2018 vom 5. August 2019 E. 5.4).

2.2.5 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; Urteile 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).

2.2.6 Die formellen Anforderungen an ein Amtshilfeersuchen sind in Art. 18 Abs. 1 MAC enthalten. Ein Ersuchen um Informationen hat demnach, soweit erforderlich, Angaben über jene Behörde oder Stelle zu enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a). Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, müssen, soweit erforderlich, enthalten sein (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde

anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. 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).

2.2.7 In Art. 21 Abs. 2 MAC wird aufgezählt, unter welchen Voraussetzungen der ersuchte Staat nicht zur Amtshilfe verpflichtet ist bzw. welche Handlungen er nicht vorzunehmen braucht. Hier ist insbesondere auf Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC hinzuweisen, wonach der ersuchte Staat nicht verpflichtet ist, 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.

3.

Nachfolgend werden in Bezug auf das vorliegende Verfahren die Rügen der Beschwerdeführerin dargestellt (E. 3.1) und anschliessend geprüft, ob der DGI Amtshilfe zu gewähren ist (E. 3.2).

3.1 Wie erwähnt (E. 2), wehrt sich die Beschwerdeführerin nicht grundsätzlich gegen die Leistung von Amtshilfe, möchte aber einige Informationen davon ausgenommen haben. Sie erklärt, bei der tunesischen Gesellschaft Kleidungsmuster einzukaufen, deren Lieferung direkt an die deutsche Gesellschaft erfolge, wobei ihr (der Beschwerdeführerin) Rechnung gestellt werde. Sie ist der Auffassung, es gehe gemäss dem Amtshilfeersuchen der DGI einzig um die Beziehung zwischen der tunesischen Gesellschaft und ihr selbst. Es sei unerheblich, zu wem sie weitere Geschäftsbeziehungen

unterhalte. Insbesondere sei – so die Beschwerdeführerin sinngemäss – nicht ersichtlich, inwiefern folgende Informationen voraussichtlich erheblich seien:

- Alle Verkaufsrechnungen in ihrem Namen für das Jahr 2018;
- Auszug aus dem Hauptbuch betreffend die deutsche Gesellschaft, welcher in ihrer (der Beschwerdeführerin) Buchhaltung für das Jahr 2018 enthalten sei;
- alle Belege der Finanz- und Handelstransaktionen zwischen der deutschen Gesellschaft und ihr (der Beschwerdeführerin).

«Basierend auf den Umsatzzahlen zwischen ihr und der tunesischen Steuerbehörde» werde es der tunesischen Steuerbehörde möglich sein zu verifizieren, dass die Transaktionen tatsächlich bestünden, was als Grund der Anfrage angegeben sei. Aufgrund ihres Wissens zu den von der tunesischen Gesellschaft ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken werde die DGI in der Lage sein zu beurteilen, ob die tunesische Gesellschaft von ihr (der Beschwerdeführerin) angemessen für die Lieferung der Kleidermuster entschädigt werde. Die DGI könne die Echtheit der Transaktionen und ihre (der Beschwerdeführerin) Existenz überprüfen, um allfällige Unregelmässigkeiten festzustellen. Weitere, nicht erhebliche Daten seien nicht zu übermitteln.

In Bezug auf die Rechnungen für das Jahr 2018 habe schon die Vorinstanz diese auf Rechnungen von ihr (der Beschwerdeführerin) an die deutsche Gesellschaft betreffend die bei der tunesischen Gesellschaft gekauften Produkte beschränkt. Jedoch seien auch diese nicht voraussichtlich erheblich; sie seien weder notwendig noch geeignet für die Prüfung der Besteuerung der tunesischen Gesellschaft. Ob die tunesische Gesellschaft angemessen entschädigt worden sei, bestimme sich nach einem objektiven Massstab, nämlich unter anderem nach ihren Funktionen und Risiken, und hänge nicht von der Geschäftsbeziehung zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und einer dritten Gesellschaft ab, zumal es sich um konzerninterne Transaktionen handle. Aufgrund der Umsatzzahlen zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der tunesischen Gesellschaft sei es der DGI möglich zu beurteilen, ob eine angemessene Vergütung zwischen diesen beiden Gesellschaften vereinbart worden sei.

Auch die Auszüge der Buchhaltung der Beschwerdeführerin, welche die Vorinstanz bereits auf Transaktionen zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der deutschen Gesellschaft betreffend die bei der tunesischen Gesellschaft gekauften Produkte beschränkt habe, seien ebenfalls nicht voraussichtlich erheblich. Gemäss Amtshilfeersuchen solle nur die Beziehung zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der tunesischen Gesellschaft überprüft werden, wozu Buchhaltungsauszüge, die eine dritte Gesellschaft betreffen, nicht voraussichtlich erheblich seien.

In Bezug auf Beweismittel, die alle Finanz- und Handelstransaktionen zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der deutschen Gesellschaft betreffen, führt die Beschwerdeführerin aus, diese seien auf jeden Fall auf Unterlagen zu beschränken, die mit den Käufen bei der tunesischen Gesellschaft zusammenhängen würden (Eventualantrag). Allerdings seien sämtliche dieser Unterlagen nicht voraussichtlich erheblich, denn für die Beurteilung der Steuersituation einer tunesischen Gesellschaft seien die Geschäftsbeziehungen zwischen ihr (der Beschwerdeführerin) und der deutschen Gesellschaft nicht erheblich.

Am Rande erwähnt die Beschwerdeführerin, es sei erstaunlich, dass die DGI nicht in der Lage gewesen sei, die Frage des Umsatzes zwischen ihr und der tunesischen Gesellschaft bei letzterer in Erfahrung zu bringen.

Weiter führt sie aus, wenn Informationen zur Geschäftsbeziehung zwischen ihr und der deutschen Gesellschaft an die DGI übermittelt würden, würden Geschäftsgeheimnisse offengelegt, was Art. 21 Abs. 2 Bst. d MAC widerspreche.

In Bezug auf Fragen, die die Geschäftsbeziehung zwischen ihr und der deutschen Gesellschaft betreffen, handle es sich um eine unzulässige Beweisausforschung.

3.2

3.2.1 Zur voraussichtlichen Erheblichkeit jener Unterlagen, die die Vorinstanz der DGI übermitteln möchte, ist zunächst festzuhalten, dass in der Regel nur der ersuchende Staat feststellen kann, ob die Unterlagen erheblich sind, wobei die voraussichtliche Erheblichkeit nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ohnehin keine hohe Hürde für die Leistung von Amtshilfe darstellt (E. 2.2.3).

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin geht aus dem Amtshilfeersuchen der DGI vom 30. Dezember 2019 hervor, dass diese nicht nur das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der tunesischen Gesellschaft prüfen möchte, sondern das Dreiecksverhältnis zwischen diesen beiden Gesellschaften und der deutschen Gesellschaft. Das ergibt sich klar daraus, dass die DGI auf eine Rechnung verweist, gemäss der die schweizerische Gesellschaft die Rechnung bezahlt, die Waren jedoch an die deutsche Gesellschaft geliefert werden, was im Amtshilfeersuchen (von einem offensichtlichen, von der Beschwerdeführerin mittlerweile nicht mehr kritisierten redaktionellen Fehler abgesehen) auch so steht. Auch der Umstand, dass die DGI prüfen möchte, ob auf diese Weise z.B. Gewinnverschiebungen vorgenommen wurden, zeigt klar, dass es um die Beziehung aller drei Gesellschaften geht (Sachverhalt Bst. A.b). Von vornherein ist daher nicht weiter auf das wiederholt von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Argument einzugehen, es gehe nur um die Beziehung zwischen ihr und der tunesischen Gesellschaft.

Damit erweist sich das Hauptargument der Beschwerdeführerin gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen, die übermittelt werden sollen, als nicht stichhaltig.

Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, ist von der voraussichtlichen Erheblichkeit der Unterlagen auszugehen. Für die Frage, ob Gewinne zwischen den Gesellschaften, insbesondere in die Schweiz, verschoben wurden, sind die Preise, welche zwischen der schweizerischen und der deutschen Gesellschaft für die von der tunesischen Gesellschaft gelieferten Waren durchaus erheblich. Dass diese Information alleine möglicherweise noch nicht sehr aussagekräftig ist, sondern – wie die Beschwerdeführerin festhält – auch die übernommenen Funktionen und die Verteilung von Risiken eine Rolle spielen, führt nicht dazu, dass diese erfragten Informationen nicht erheblich wären.

Festzuhalten gilt in diesem Zusammenhang, dass die Vorinstanz die zu übermittelnden Informationen bereits auf jene beschränkt hat, die das Verhältnis zwischen den drei Gesellschaften betreffen. Andere Informationen hat sie ausgesondert. Wie gerade festgestellt, ist in Bezug auf jene Informationen von der voraussichtlichen Erheblichkeit zur Beurteilung der steuerlichen Situation der tunesischen Gesellschaft auszugehen.

3.2.2 Was den Eventualantrag der Beschwerdeführerin anbelangt, es seien in Bezug auf die Frage g) 4. Lemma nicht alle Unterlagen zu übermitteln, sondern lediglich jene, die sich auf die Verkäufe der tunesischen Gesellschaft beziehen, ist festzuhalten, dass die Vorinstanz dies bereits so handhabt. Sie verweist nämlich auf jene Unterlagen, die in Bezug auf das 2. und 3. Lemma der Frage g) übermittelt werden sollen. Dass sie dabei die Formulierung der DGI übernimmt, welche sich auf Unterlagen bezüglich aller Transaktionen bezieht («les pièces justifiant toutes les transactions financières et commerciales») ist jedoch verwirrend. Im Gegensatz zur Vorinstanz hält das Bundesverwaltungsgericht hier eine entsprechende redaktionelle Präzisierung für angebracht, wobei sich dadurch am Gehalt der übermittelten Informationen selbst nichts ändert.

Die Vorinstanz ist diesbezüglich anzuweisen, der ersuchenden Behörde auch in Bezug auf die Frage Bst. g 4. Lemma (gemäss Sachverhalt Bst. A.c) mitzuteilen, dass nur Unterlagen im Zusammenhang mit den bei der tunesischen Gesellschaft erworbenen Waren übermittelt werden.

3.2.3 Auf den Vorwurf einer Beweisausforschung ist unter diesen Umständen nicht weiter einzugehen: Zumindest jene Unterlagen, die die Vorinstanz übermitteln möchte, stehen mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten, genügend konkretisierten Sachverhalt im Zusammenhang (vgl. E. 2.2.4).

3.2.4 Wie die Beschwerdeführerin weiter vorbringt, müssen Informationen, bei denen es sich um Geschäftsgeheimnisse handelt, nicht übermittelt werden (E. 2.2.7). Inwiefern dies auf die Informationen, deren Übermittlung an die DGI vorgesehen ist, zutrifft, führt die Beschwerdeführerin jedoch nicht aus. Es handelt sich in erster Linie um finanzielle Informationen über (weiterverrechnete) Preise. Solche dürfen in der Regel – wie die Vorinstanz mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 5.1 zu Recht festhält – an ersuchende Behörden weitergegeben werden. Diese Informationen können der DGI, die im Übrigen selbst Geheimhaltungspflichten unterliegt (vgl. Art. 22 MAC), somit übermittelt werden.

3.2.5 Eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips wird von der Beschwerdeführerin nicht explizit gerügt, sondern nur sinngemäss erwähnt. Daher kann hier in aller Kürze festgehalten werden, dass dieses nicht verletzt ist: Die DGI hält ausdrücklich fest, ihre innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben, woran nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip und unter den

gegebenen Umständen denn auch nicht zu zweifeln ist (E. 2.2.5); ohnehin erklärt die DGI selbst, dass sie auch bereits erhaltene Akten auf deren Übereinstimmung mit Unterlagen der Beschwerdeführerin überprüfen möchte. Die Beschwerdeführerin bringt nichts vor, was geeignet wäre, Zweifel an der Erklärung der DGI zu wecken.

3.2.6 Das Spezialitätsprinzip wird zwar von keiner der Parteien erwähnt. Das Bundesgericht hat jedoch am 13. Juli 2020 – also nach Erlass der vorliegenden Schlussverfügung – erwogen, dass international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt. Es sei daher angezeigt, dass die ESTV die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiere (Urteile des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.7 2. Absatz, 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7).

Diese in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen ergangene Rechtsprechung ist auf das MAC übertragbar. Im Gegensatz zu den Doppelbesteuerungsabkommen sieht das MAC zwar neben der Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen auch die spontane Amtshilfe und den automatischen Informationsaustausch vor. Dieser Umstand vermag indessen nichts am Geltungsbereich des Spezialitätsprinzips zu ändern. Art. 22 MAC stimmt nämlich, soweit hier wesentlich, inhaltlich mit Art. 26 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens, auf dem die meisten Amtshilfeklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen basieren, überein (vgl. auch Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], in: BBl 2015 5585 5616). Zudem erfolgt die Amtshilfe im vorliegenden Verfahren gestützt auf ein Ersuchen und eben nicht im Rahmen der spontanen Amtshilfe oder des automatischen Informationsaustauschs. Bei der Leistung von Amtshilfe gestützt auf ein Ersuchen ist – abgesehen von hier nicht vorliegenden spezielleren Regelungen – in Bezug auf das Spezialitätsprinzip derselbe Massstab anzuwenden, unabhängig davon, auf welches Abkommen sie sich stützt.

Die ESTV wird Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend zu präzisieren haben.

3.2.7 Damit ist die Beschwerde nur insoweit gutzuheissen, als die Vorinstanz anzuweisen ist, der ersuchenden Behörde auch in Bezug auf die Frage gemäss Bst. g 4. Lemma mitzuteilen, dass nur Unterlagen im Zusammenhang mit den bei der tunesischen Gesellschaft erworbenen Waren übermittelt werden, und den Spezialitätsvorbehalt anzupassen. Am Umfang der Amtshilfe ändert sich dadurch jedoch nichts, sondern es handelt sich lediglich um redaktionelle Präzisierungen.

4.

4.1 Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Das Obsiegen in Bezug auf rein redaktionelle Präzisierungen, wirkt sich nicht auf die Kostenverlegung aus. Die Kosten sind auf Fr. 3'000.-- 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]). Der von der Beschwerdeführerin einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

4.2 Eine Parteientschädigung ist entsprechend der Kostenverlegung nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

1.1 Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als die Vorinstanz ihre Antwort auf die Frage gemäss Bst. g) 4. Lemma im Sinne von E. 3.2.2 dieses Urteils redaktionell zu präzisieren hat.

1.2 Die ESTV wird angewiesen, die DGI zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur in Verfahren betreffend die Y. _____ Sarl verwendet werden dürfen.

1.3 Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

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

3.

Es wird keine Parteienschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Riedo

Susanne Raas

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: