

BVGer A-3961/2022 vom 8. April 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-3961_2022

FR: TAF A-3961/2022 du 8 avril 2024

IT: TAF A-3961/2022 del 8 aprile 2024

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Gericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die ESTV gehört als Behörde nach Art. 33 VGG zu den Vorinstanzen des Bundesverwaltungsgerichts. Eine das Sachgebiet betreffende Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG liegt nicht vor. Das Bundesverwaltungsgericht ist folglich für die Beurteilung der vorliegenden Sache zuständig.

E. 1.2

Die Durchführung des DBA CH-FR richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Allenfalls abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren DBA CH-FR gehen vor (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.3

Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach den Bestimmungen über die Bundesrechtspflege und somit nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 5 Abs. 1 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG, Art. 37 VGG).

E. 1.4.1

Die Beschwerdeführerin ist als Verfügungsadressatin gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG zur Beschwerde legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist - vorbehältlich E. 1.4.2 - folglich einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

E. 1.4.2

Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 1.4.3 m.w.H.). Die Subeventualbegehren betreffen teilweise Drittinteressen. Auf im Interesse von Dritten gestellte Anträge um Schwärzung von Informationen ist rechtsprechungsgemäss nicht einzutreten (vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2 [nicht publiziert in BGE 147 II 116]; BGE 143 II 506 E. 5.1; Urteil des BVGer A-3119/2020 vom 7. Dezember 2022 E. 5.4.1 m.w.H.). Insoweit ist auf die Subeventualbegehren folglich nicht

einzutreten. Vorbehalten bleibt eine Überprüfung der Subeventualbegehren unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (siehe dazu E. 3.4).

E. 1.5

Das Bundesverwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid grundsätzlich in vollem Umfang. Die beschwerdeführende Partei kann mit der Beschwerde neben der Verletzung von Bundesrecht auch die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Unangemessenheit rügen (Art. 49 VwVG).

E. 2.1

Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft den Zeitraum vom 1. September 2016 bis 31. August 2019 und stützt sich auf Art. 28 DBA CH-FR (in der hier anwendbaren Fassung gemäss Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 [AS 2010 5683; nachfolgend: Zusatzabkommen 2009]; Art. 11 Abs. 3 des Zusatzabkommens 2009) und auf Ziff. XI des im DBA CH-FR integrierten Zusatzprotokolls in der Fassung gemäss Art. 1 der Vereinbarung vom 25. Juni 2014 über die Änderung des Zusatzprotokolls zum revidierten Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (AS 2016 1195).

E. 2.2

Gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind (vgl. dazu E. 2.4), soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch in Anwendung von Art. 28 DBA CH-FR ist nicht durch Art. 1 DBA CH-FR (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-FR (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-FR).

E. 2.3.1

Gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls muss das Amtshilfesuch folgende Informationen enthalten: die Identität der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person, wobei diese Information mittels Angabe des Namens der betreffenden Person oder weiterer Informationen, welche ihre Identifikation ermöglichen, geliefert werden kann (Bst. a); die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (Bst. b); die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht (Bst. c); den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden (Bst. d) und soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen (Bst. e). Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG; statt vieler: Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.3).

E. 2.3.2

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

hierzu E. 2.4.1) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2., A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

E. 2.4.1

Der Informationsaustausch in Anwendung des DBA CH-FR bedingt - wie erwähnt (E. 2.2) - die voraussichtliche Erheblichkeit der auszutauschenden Informationen. Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR besteht der Zweck der Verweisung auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR darin, einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen zu gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten «fishing expeditions» (unzulässige Beweisausforschung) durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist (vgl. Urteil des BVGer A-4685/2021 vom 19. August 2022 E. 3.6). Insofern bildet das Verbot der Beweisausforschung Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (vgl. Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.2).

E. 2.4.2

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

E. 2.4.3

Als nach Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR 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 (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Demgegenüber fehlt es einem Amtshilfeersuchen bzw. den darin erfragten Informationen an der voraussichtlichen Erheblichkeit, wenn das Amtshilfeersuchen zur Beschaffung von Beweismitteln auf Geratewohl gestellt wird (sog. «fishing expedition») oder Auskünfte verlangt werden, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2; 143 II 185 E. 3.3.1; Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.1 f. m.w.H.).

E. 2.4.4

Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (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 (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.3). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (zum Ganzen: BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.3, A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3 f., A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.1).

E. 2.4.5

Ob eine Information 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 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. Es handelt sich dabei um eine Plausibilitätsprüfung (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.1.2, A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinn des anwendbaren DBA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3) bzw. wenn mit Sicherheit feststeht, dass sie nicht erheblich sein können (BGE 142 II 161 E. 2.1.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.2.1; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.4.4, A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.2.2 f.).

E. 2.4.6

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 (vgl. Urteile des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.5; A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.4.4). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (statt vieler: Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; 141 II 436 E. 4.2.3 f.; Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.).

E. 2.4.7

Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staats zu ermöglichen (vgl. E. 2.2), können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt, relevant sein (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3). Dementsprechend kann ein Amtshilfeersuchen von einem Vertragsstaat auch gestellt werden, um von Drittpersonen Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu verlangen. So können zur Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts beispielsweise Informationen wesentlich sein, die zur Überprüfung des zwischen Konzern- bzw. Gruppengesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises oder der zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Leistungsbeziehungen notwendig sind (BGE 143 II 185 E. 4.1; Urteile des BGER 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.3; 2C_411/2016 vom 13. Februar 2017 E. 4.1).

E. 2.5

Der ersuchende Staat hat bei der Verwendung der ersuchten Informationen das Spezialitätsprinzip einzuhalten. Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden. Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGER 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

E. 2.6

Art. 28 Abs. 3 DBA CH-FR sieht vor, dass ein Vertragsstaat nicht verpflichtet ist, «a) Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen; b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können [...]».

E. 2.6.1

Der in Art. 28 Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-FR formulierte Vorbehalt des innerstaatlichen Rechts bezieht sich, soweit es um die Beschaffung von Informationen in Bezug auf direkte Steuern bei einer in der Schweiz steuerpflichtigen Person geht, auf die Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11; BGE 142 II 69 E. 4; Xavier Oberson, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [Hrsg.], *Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, 2014, Art. 26 Rz. 115 f.; Donatsch/Heimgartner/Meyer/Simonek, *Internationale Rechtshilfe*, unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 250 f.). Die abweichende Bestimmung von Art. 28 Abs. 5 DBA CH-FR ist im vorliegenden Zusammenhang nicht anwendbar.

E. 2.6.2

Das DBG unterscheidet zwischen einer generellen, dem Steuerpflichtigen obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 126 DBG) und spezifischen, gewissen Dritten obliegenden Mitwirkungspflichten (Art. 127-129 DBG). Verlangt der ersuchende Staat Informationen über eine in der Schweiz steuerpflichtige Person, so treffen diese die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen gemäss Art. 124-126 DBG und zwar unabhängig davon, ob sie auch im ersuchenden Staat als steuerpflichtige Person gilt (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.2 f. und 5.3). Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Auskünfte über Geschäftsbeziehungen, die nicht für die Veranlagung dieser Person von Bedeutung sein könnten, sondern ausschliesslich für die Veranlagung ihrer Geschäftspartner (Urteil des BVGer A-8018/2016 vom 8. November 2017 E. 2.4.2; Daniel Holenstein, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht [nachfolgend: Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 26 Rz. 285 und 290).

E. 2.6.3

Die steuerpflichtige Person hat im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der Steuerverwaltung gemäss Art. 126 DBG auch Informationen zur Veranlagung einer Drittperson zu übermitteln, sofern diese Informationen ihre eigene Veranlagung beeinflussen können. Dies kann beispielsweise bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder einem Durchgriff der Fall sein (BGE 142 II 69 E. 5.1.4 und 5.3; Urteil des BGER 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 7.4; Urteil des BVGer A-5936/2017 vom 19. Juli 2018 E. 2.6.2).

E. 2.7

Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAHiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4). 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 (Urteile des BVGer A-5107/2020 vom 21. Oktober 2022 E. 5.1.1, A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.3). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip schliesst nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, falls ernsthafte Zweifel an der voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen bestehen. Allerdings kann die Vermutung, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt, nur aufgrund erstellter Umstände umgestossen werden (BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 202 E. 8.7.1). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-6391/2019 vom 26. Januar 2023 E. 4.2.3.1, A-2324/2021 vom 16. Oktober 2022 E. 2.5.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur - aber immerhin - hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (Urteile des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.5, A-765/2019

vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

E. 3.1.1

Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die an ein solches gestellten formellen Anforderungen (E. 2.3.1). Etwas anderes wird vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht.

E. 3.1.2

Wie gerade festgehalten, erfüllt das Amtshilfeersuchen die formellen Anforderungen, welche «fishing expeditions» verhindern sollen. Das Ersuchen ist auf einen konkreten Sachverhalt bezogen, der recht detailliert beschrieben ist. Auch erklärt die ersuchende Behörde, warum sie davon ausgeht, dass die Informationen, um die sie ersucht, für die Besteuerung der Beschwerdeführerin voraussichtlich erheblich sind. Von einer «fishing expedition» oder einer Anfrage aufs Geratewohl kann keine Rede sein.

E. 3.2

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Unterlagen, um deren Übermittlung ersucht wird, für den im Amtshilfeersuchen genannten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind.

E. 3.2.1.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, seit dem (Datum) 2016 gehörten sie und die schweizerische Gesellschaft zu zwei unterschiedlichen Unternehmensgruppen und seien daher nicht als verbundene Personen im Sinne von Art. 9 DBA CH-FR anzusehen. Die Bestimmung entfalte gegenüber dem innerstaatlichen Recht sinngemäss eine Sperrwirkung.

E. 3.2.1.2

Die DGFP macht im Amtshilfeersuchen zumindest implizit geltend, die Beschwerdeführerin und die schweizerische Gesellschaft seien nicht unabhängig voneinander, wenn sie davon spricht, prüfen zu wollen, ob die Transaktionen zwischen ihnen nach dem Drittpreis vorgenommen wurden. Deutlicher geht ihre Auffassung, dass es sich um voneinander abhängige Gesellschaften handele, aus ihrer Rückmeldung vom (Datum) hervor (vgl. Sachverhalt Bst. A.e).

E. 3.2.1.3

Damit ist auf die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage einzugehen, ob Art. 9 DBA CH-FR eine Sperrwirkung in dem Sinne entfaltet, dass die Möglichkeit einer abkommenswidrigen Besteuerung dazu führen würde, dass die Amtshilfe verweigert werden müsste (eine abkommenswidrige Besteuerung als Grenze der Amtshilfeleistung ist auch in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR genannt; E. 2.2). Art. 9 DBA CH-FR lautet: Wenn a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist, oder b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind, und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert

werden. Art. 9 DBA CH-FR legt mithin fest, wie einerseits Unternehmen miteinander verbunden sein müssen und wie sich andererseits die vertraglichen Beziehungen zwischen ihnen zu gestalten haben, damit der Staat, in dem eines der Unternehmen seinen Sitz hat, allenfalls einen höheren Gewinn, als dieses Unternehmen tatsächlich ausgewiesen hat, als Grundlage der Besteuerung annehmen kann. Letztlich geht es um das sogenannte «arm's-length-Prinzip» (Drittvergleichsgrundsatz) bzw. konkret darum, ob die Höhe der Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen vom Staat, der die Besteuerung vornimmt, so akzeptiert wird. Ein Staat soll jenen Gewinn besteuern dürfen, den er besteuern könnte, wenn zwei (oder mehr) gesellschaftlich verbundene Unternehmen vertragliche Bedingungen ausgehandelt hätten, die sie auch unbeteiligten Dritten gegenüber gewährt hätten, und nicht nur jenen Gewinn, der anfällt, weil die verbundenen Unternehmen mittels spezieller Vertragsbedingungen Gewinne von diesem in den anderen Staat verschoben haben (vgl. Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, 2022, S. 178 Rz. 460, die allerdings auch darauf hinweisen, dass der Drittvergleichsgrundsatz im OECD-Musterabkommen nicht konkretisiert wird und auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien einen erheblichen Interpretationsspielraum belassen). Wie andere Bestimmungen in den Doppelbesteuerungsabkommen auch, stellt - zumindest aus schweizerischer Sicht - Art. 9 DBA CH-FR keine Basis für die Besteuerung durch die nationalen Steuerbehörden dar, sondern er beschränkt die Doppelbesteuerung (vgl. Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.2; Peter Eisenring, Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 9 Rz. 2; Matteotti/Horn, Kommentar Internationales Steuerrecht, Einleitung Rz. 12; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 179 Rz. 462; Fabian Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, S. 103 ff., S. 125). Insofern erweist es sich als sachgerecht, wenn die Frage, ob verbundene Unternehmen vorliegen, zunächst nach innerstaatlichem Recht definiert wird (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBA CH-FR; vgl. Eisenring, a.a.O., Art. 9 Rz. 4; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 152 f. Rz. 408; a.M. wohl Duss, a.a.O., S. 107, wobei er noch auf derselben Seite bezüglich der Frage, ob Personengesellschaften Unternehmen i.S.v. Art. 9 OECD-Musterabkommen sein können, auf die Sicht des das Abkommen anwendenden Staates verweist und auf S. 108 bezüglich der Frage der Beherrschung eines Unternehmens auf die Schweizer Auffassung). Erst in einem zweiten Schritt sind dann die Kollisionsnormen anzuwenden, denn nur, wenn aus Sicht eines Staates überhaupt verbundene Unternehmen vorliegen und sich somit innerstaatlich die Frage einer Gewinnhinzurechnung stellen kann, kommen die Kollisionsnormen zur Anwendung. Das innerstaatliche Recht des ersuchenden Staates (hier Frankreichs) ist von der Schweiz im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht zu prüfen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3).

E. 3.2.1.4

Betreffend die von der Beschwerdeführerin sinngemäss vorgebrachte Sperrwirkung wird insbesondere diskutiert, ob jener Staat, der die Besteuerung vornimmt, sich im Rahmen seiner internen Besteuerung von vornherein an die in Art. 9 DBA CH-FR enthaltenen Vorgaben halten muss (Sperrwirkung) oder sich auf sein innerstaatliches Recht berufen kann, das dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgehe (keine Sperrwirkung; mit Hinweis auf verschiedene Auffassungen in der deutschen Lehre: Vögele/Raab, 1. Teil Kapitel A/VI, in: Vögele/Borstell/Bernhardt [Hrsg.], Verrechnungspreise, 5. Aufl., München 2020, S. 165 f. Rz. 416 f.; Harbeke/Hug/Scherrer, a.a.O., S. 177 Rz. 458 f., vgl. auch S. 180 f. Rz. 465; Duss, a.a.O., S. 126). Die Frage bezieht sich aber auf das innerstaatliche Recht des

ersuchenden Staates, das im Rahmen der Amtshilfe nicht geprüft wird (E. 3.2.1.3 a.E.). So wird denn auch festgehalten, dass Qualifikationskonflikte in Bezug auf Art. 9 OECD-Musterabkommen bestehen bleiben werden (vgl. Harbeke/ Hug/Scherrer, a.a.O., S. 144 Rz. 389, S. 149 Rz. 400, S. 178 Rz. 461). Eine Sperrwirkung in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe ist demgegenüber nicht anzunehmen (Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3). Ohnehin müsste nicht nur die Möglichkeit bestehen, dass der ersuchende Staat eine abkommenswidrige Besteuerung vornimmt, sondern das Ersuchen um Informationsaustausch müsste geradezu auf eine abkommenswidrige Besteuerung hinzielen bzw. müsste klar erkennbar sein, dass die Informationen für eine abkommenswidrige Besteuerung verwendet werden sollen (Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.2.3). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Aus den Hinweisen der ersuchenden Behörde im Amtshilfeersuchen und in ihrer Rückmeldung vom (Datum), dass ihr innerstaatliches Recht die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Transaktionen zwischen wirtschaftlich voneinander abhängigen Unternehmen ermögliche (auch ohne kapitalmässige Verbundenheit der Unternehmen) und die Anwendung von ihr erwogen werde, lässt sich noch nicht ableiten, dass der ersuchende Staat auf eine abkommenswidrige Besteuerung hinzielt. Für die Besteuerung der Beschwerdeführerin wird Frankreich zunächst gemäss seinem internen Recht prüfen, ob die Beschwerdeführerin und die schweizerische Gesellschaft nach diesem Recht als verbunden gelten (vgl. E. 3.2.1.3). Dieses Recht hat das Bundesverwaltungsgericht nicht zu prüfen. Erst daran wird sich die Prüfung schliessen, welchem Staat nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen das Recht zur Besteuerung zukommt und wie hoch diese sein darf, konkret also, ob Gewinnaufrechnungen zulässig sind. Es darf - auch aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.7) - davon ausgegangen werden, dass Frankreich keine abkommenswidrige Besteuerung anstrebt. Resultierte tatsächlich eine abkommenswidrige Besteuerung der Beschwerdeführerin, so hätte diese dies in Frankreich geltend zu machen; allenfalls liesse sich ein Verständigungsverfahren einleiten (vgl. Art. 27 Abs. 1 DBA CH-FR).

E. 3.2.2

Damit verfangen die von der Beschwerdeführerin allgemein gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen vorgebrachten Argumente nicht. Sodann ist im Rahmen der Plausibilitätsprüfung (vgl. E. 2.4.5) die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für das französische Verfahren - namentlich zur Widerlegung oder Erhärtung der Vermutung einer relevanten Verbundenheit der Beschwerdeführerin mit der schweizerischen Gesellschaft nach französischem Recht sowie zur Überprüfung der Verrechnungspreise - zu bejahen.

E. 3.3.1

Weiter bringt die Beschwerdeführerin mit Verweis auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6895/2017 vom 20. November 2018 E. 3 sinngemäss vor, nach Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG, auf den Art. 8 Abs. 1 StAhiG verweise, beschränke sich die Informationspflicht der schweizerischen Gesellschaft als unabhängige Dritte auf Informationen, welche die vertraglichen Beziehungen zwischen dieser und der Beschwerdeführerin betreffen. Art. 28 Abs. 3 Bst. b DBA CH-FR sehe die Übermittlung von Informationen an den ersuchenden Staat nur insoweit vor, als diese nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren des ersuchten oder ersuchenden Staates auch tatsächlich beschafft werden könnten.

E. 3.3.2

Entscheidend für den Umfang der innerstaatlichen Mitwirkungspflicht der schweizerischen Gesellschaft ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ob die ersuchten Informationen geeignet sind, ihre eigene Besteuerungssituation zu beeinflussen, wobei bejahendenfalls von einer umfassenden Mitwirkungspflicht nach Art. 126 DBG auszugehen ist (E. 2.6.2 f.). Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Unterlagen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c), welche offensichtlich ebenfalls für die Besteuerung der schweizerischen Gesellschaft relevant sein könnten, sie also auch betreffen. Die Informationen könnten daher, wenn sich der Sachverhalt ausschliesslich in der Schweiz abgespielt hätte, gestützt auf Art. 126 DBG von der schweizerischen Gesellschaft erhoben werden.

E. 3.3.3

Der Beschwerdeführerin - soweit sie sich auf das schweizerische Steuerverfahrensrecht bezieht und geltend macht, die strittigen Informationen wären gestützt darauf nicht erhältlich - ist damit auch in diesem Punkt nicht zu folgen. Art. 28 Abs. 3 Bst. a und b DBA CH-FR stehen somit einer Übermittlung der Informationen nicht entgegen. Die von der Beschwerdeführerin in dieser Hinsicht eventualiter beantragte Rückweisung an die Vorinstanz erübrigt sich daher.

E. 3.4.1

Als Subeventualbegehren macht die Beschwerdeführerin geltend, es seien in dem zur Übermittlung vorgesehenen Steuerruling (Beilage 12) die Namen, Unterschriften, Gesellschaftsbezeichnungen und Kontaktdetails von Personen und Unternehmen zu schwärzen, die in keinem Zusammenhang mit ihrer Besteuerung stehen. Konkret bezieht sich die Beschwerdeführerin auf ihre Stellungnahme vom 30. Juni 2022 im Vorverfahren, in der sie Schwärzungen betreffend ihren im Steuerruling auftauchenden Steuervertreter beantragte: Name des Steuervertreters, der Kanzleiname (inklusive Logo und Fusszeile) und sämtliche Kontaktdetails wie Emailadresse, Website, Fax, Adresse. Die Beschwerdeführerin begründet ihre Schwärzungsanträge sinngemäss damit, dass die zu schwärzenden Informationen in Bezug auf die von der DGFP durchgeführten Steuerprüfung nicht voraussichtlich erheblich seien.

E. 3.4.2

Nach dem in E. 3.2 Gesagten ist das Steuerruling als voraussichtlich erheblich zu betrachten. Insofern wäre es nicht zu schwärzen. Nicht anders verhält es sich mit jenen Stellen im Steuerruling, deren Schwärzung die Beschwerdeführerin beantragt. Der genannte Steuerberater bzw. dessen Kanzlei tauchen keinesfalls rein zufällig im zur Übermittlung vorgesehenen Steuerruling auf (E. 2.4.6). Vielmehr könnten sich, wie die ESTV zurecht festgehalten hat, die Informationen betreffend den Steuerberater als relevant erweisen, um Zusammenhänge zwischen der Beschwerdeführerin und der schweizerischen Gesellschaft auszumachen und die zur Übermittlung vorgesehenen Dokumente besser nachvollziehen zu können. Schon deshalb kann nicht ausgeschlossen werden, dass diese Informationen im Zusammenhang mit der Besteuerung der Beschwerdeführerin voraussichtlich erheblich sein könnten (vgl. E. 2.4). Der genannte Steuerberater bzw. dessen Kanzlei sind jedoch durch das Spezialitätsprinzip vor einer Verwendung der sie betreffenden Informationen geschützt (vgl. E. 2.5).

E. 3.4.3

Die Subeventualbegehren der Beschwerdeführerin um Schwärzung sind, soweit auf sie einzutreten ist (vgl. E. 1.4.2), abzuweisen. Das Bundesverwaltungsgericht sieht denn auch keine Veranlassung weitere Schwärzungen vorzunehmen. Somit sind die zu übermittelnden Unterlagen nicht über die von der Vorinstanz vorgenommenen Schwärzungen unkenntlich zu machen.

E. 4

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

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 5.2

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

E. 6

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

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.