

# **BVGer A-4103/2022 vom 8. April 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-04-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-4103\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-4103_2022)

FR: TAF A-4103/2022 du 8 avril 2024

IT: TAF A-4103/2022 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. 4.4).

### **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**

In einem ersten Schritt ist auf die formelle Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs einzugehen.

#### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie ihr keine Einsicht in Eingaben der betroffenen Person gewährt habe.

#### **E. 2.2**

Das Recht auf Akteneinsicht ist formeller Natur. Die Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Vorbehalten bleiben praxisgemäss Fälle, in denen die Verletzung des Akteneinsichtsrechts nicht besonders schwer wiegt und dadurch geheilt wird, dass die Partei, deren rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern kann, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft. Von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung ist im Sinn einer Heilung des Mangels selbst bei einer schwer wiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs dann abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht vereinbar wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVGer A-199/2018 vom 18. April 2019 E. 4.4.1, A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2).

#### **E. 2.3**

Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin keine Einsicht in ihre Korrespondenz mit dem Rechtsvertreter der betroffenen Person gewährt. Die Vorinstanz hat die Akteneinsicht insofern zurecht verweigert, weil die Korrespondenz vom Anwaltsgeheimnis erfasst wird und in der Folge die Geheimhaltungsinteressen der betroffenen Person das Interesse an der Akteneinsicht überwiegen. Das Bundesverwaltungsgericht hat entsprechend in seiner Zwischenverfügung vom 20. Dezember 2022 insoweit die Akteneinsicht im Beschwerdeverfahren ebenfalls nicht gewährt. Zur näheren Begründung wird auf die Zwischenverfügung verwiesen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz liegt damit insofern nicht vor. Hinsichtlich des vor der Vorinstanz nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht vorgelegten Protokolls der Besprechung vom 23. Februar 2022 ist allenfalls eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gegeben. Eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin vor der Vorinstanz wäre indessen aufgrund der im Beschwerdeverfahren gewährten Akteneinsicht geheilt worden. Die Beschwerdeführerin konnte sich vor Bundesverwaltungsgericht, welches die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft, mehrfach äussern. Eine Rückweisung an die Vorinstanz erübrigt sich daher von vornherein. Im Weiteren

würde die allfällige Verletzung nur gering wiegen und eine Berücksichtigung im Kostenpunkt nicht rechtfertigen.

### **E. 3.1**

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. 3.2.1**

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. 3.4), 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. 3.2.2**

Gemäss Ziff. XI Abs. 1 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR stellt die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ein Amtshilfebegehren im Sinne von Art. 28 DBA CH-FR «erst dann, wenn alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Information ausgeschöpft sind» (sog. Subsidiaritätsprinzip). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (nachfolgend E. 3.6) besteht rechtsprechungsgemäss 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; Urteile des BVerfG A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.3.3, A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.4.2, A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 2.5.2).

#### **E. 3.3.1**

Gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls muss das Amtshilfegesuch 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. 3.3.2**

Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 3.4.1) 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. 3.4.1**

Der Informationsaustausch in Anwendung des DBA CH-FR bedingt - wie erwähnt (E. 3.2.1) - 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. 3.4.2**

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

#### **E. 3.4.3**

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. 3.4.4**

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. 3.4.5**

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. 3.4.6**

Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staates zu ermöglichen (vgl. E. 3.2.1), 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. 3.4.7**

Die OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) hat Leitlinien zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise in internationalen Konzernen erlassen (OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und

Steuerverwaltungen vom 22. Juli 2010; zu finden unter <http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>; s.a. die neuste Version vom Januar 2022; zu finden unter <https://doi.org/10.1787/148e4b28-de>; alles abgerufen am 18. Januar 2024). Diese sind für das Bundesverwaltungsgericht nicht bindend (so auch Fabian Duss, Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern, in: IFF Forum für Steuerrecht 2015, S. 103 ff., S. 110; vgl. auch den Disclaimer auf S. 2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien selbst).

### **E. 3.5**

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; c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche».

#### **E. 3.5.1**

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. 3.5.2**

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. 3.5.3**

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. 3.6**

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. 4.1.1**

Das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen erfüllt die an ein solches gestellten formellen Anforderungen (E. 3.3.1). Allerdings macht die Beschwerdeführerin geltend, es liege eine so genannte «fishing expedition» vor.

#### **E. 4.1.2**

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 betroffenen Person voraussichtlich erheblich sind. Von einer «fishing expedition» oder einer Anfrage aufs Geratewohl kann keine Rede sein. Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, es liege eine «fishing expedition» vor, weil die Informationen, um die ersucht werde, nicht voraussichtlich erheblich seien, ist dieses Vorbringen unter dem Titel der voraussichtlichen Erheblichkeit der entsprechenden Informationen zu prüfen (gleich nachfolgend E. 4.2).

## **E. 4.2**

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

### **E. 4.2.1**

Vorab ist dazu festzuhalten, dass die ersuchende Behörde nicht erklärt hat, welche Methode sie zur Überprüfung der Verrechnungspreise zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin anwenden wolle. Sie hat insbesondere nie behauptet, die Preisvergleichsmethode anwenden zu wollen. Ohnehin sind die Verrechnungspreisleitlinien der OECD nicht bindend (E. 3.4.7). Nicht weiter einzugehen ist daher auf das Argument der Beschwerdeführerin, die verlangten Informationen könnten für die Anwendung der Preisvergleichsmethode oder einer anderen einseitigen Methode nicht voraussichtlich erheblich sein. Auch muss die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen nicht darlegen, welche Methode sie zur Überprüfung der Verrechnungspreise anwenden möchte, dienen doch die Informationen, um die ersucht wird, möglicherweise erst der Entscheidung, welche Methode sich als angemessen erweist (vgl. Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.2.1).

#### **E. 4.2.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, seit dem (Datum) 2016 gehörten sie und die betroffene Person 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 eine Sperrwirkung.

#### **E. 4.2.2.2**

Die DGFP macht im Amtshilfeersuchen zumindest implizit geltend, die Beschwerdeführerin und die betroffene Person 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. 4.2.2.3**

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. 3.2.1). 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; Duss, a.a.O., 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. 4.2.2.4**

Betreffend die von der Beschwerdeführerin genannte 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. 4.2.2.3 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 betroffenen Person wird Frankreich zunächst gemäss seinem internen Recht prüfen, ob die Beschwerdeführerin und die betroffene Person nach diesem Recht als verbunden gelten (vgl. E. 4.2.2.3). 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. 3.6) - davon ausgegangen werden, dass Frankreich keine abkommenswidrige Besteuerung anstrebt. Ohnehin würde eine solche nicht direkt die Beschwerdeführerin, sondern die betroffene Person treffen. Resultierte tatsächlich eine abkommenswidrige Besteuerung der betroffenen Person, so hätte diese dies in Frankreich geltend zu machen; allenfalls liesse sich eine Verständigungsverfahren einleiten (vgl. Art. 27 Abs. 1 DBA CH-FR).

### **E. 4.2.3**

Nachdem die von der Beschwerdeführerin allgemein gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen vorgebrachten Argumente nicht verfangen, ist auf ihre Vorbringen betreffend die einzelnen Antworten, welche die Vorinstanz der DGFP auf deren Fragen geben möchte, einzugehen. Soweit die Beschwerdeführerin bestreitet, derselben Unternehmensgruppe anzugehören wie die betroffene Person, ist nicht weiter darauf einzugehen. Wie gesehen (Sachverhalt Bst. A.e, E. 4.2.2.2), geht die ersuchende Behörde von einer Verbundenheit der beiden Gesellschaften aus - wobei nicht im Amtshilfeverfahren zu entscheiden ist, ob diese Annahme korrekt ist (vgl. E. 4.2.2.3 a.E.). Ebenso ist auf Vorbringen der Beschwerdeführerin, soweit sie sich darin auf die Preisvergleichsmethode oder eine andere einseitige Methode bezieht, nicht weiter einzugehen (E. 4.2.1).

#### **E. 4.2.3.1**

Die Vorinstanz hat verfügt, der DGFP seien - gemäss deren Ersuchen - Informationen zur Infrastruktur der Beschwerdeführerin (Frage 1.1) sowie zu deren personeller Substanz (Frage 1.2) zu übermitteln. Das Bundesverwaltungsgericht hat erkannt, dass diese Art von Informationen auch für die Überprüfung von Verrechnungspreisen als voraussichtlich erheblich zu erachten ist (Urteile des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.3.3, A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 3.4.6 [diesbezüglich nicht durch das Urteil des BGer

2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 aufgehoben]). Die Zahl der Angestellten sowie Angaben zu den Räumlichkeiten können nicht nur der Prüfung dienen, ob ein Unternehmen tatsächlich tätig ist, sondern zum Beispiel auch Hinweise auf dessen Grösse geben. Zusammen mit weiteren Informationen wie dem Tätigkeitsbereich des Unternehmens können unter Umständen Finanzdaten plausibilisiert werden, wobei allfällige Gewinnverschiebungen zwischen verbundenen Unternehmen einer näheren Überprüfung unterzogen werden können. Die Informationen, in welcher Funktion und wo die Angestellten eingesetzt werden, und ob sie an andere Gesellschaften entsendet oder fakturiert wurden, können ebenfalls mit dazu dienen, solche Schlüsse zu ziehen. Die voraussichtliche Erheblichkeit ist zu bejahen und die genannten Informationen sind der DGFP zu übermitteln.

#### **E. 4.2.3.2**

Weiter fragt die ersuchende Behörde nach den Verwaltungs- und Generalversammlungsprotokollen der Beschwerdeführerin im ersuchten Zeitraum (Frage 2.1). Da diese Dokumente ausdrücklich ersucht wurden, hat die DGFP zum Ausdruck gebracht, dass sie die entsprechenden Informationen als voraussichtlich erheblich erachtet. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts, ist diese Art von Informationen auch für die Überprüfung von Verrechnungspreisen als voraussichtlich erheblich zu erachten (Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 3.5.6.6 f.). Die Verwaltungsratsprotokolle enthalten im Allgemeinen und auch vorliegend Traktanden von Verwaltungsratssitzungen, namentlich das Protokoll der letzten Sitzung, den Bericht der Geschäftsleitung, die Finanzen, den Geschäftsgang, einzelne Projekte, die Organisation, Prozesse und Risiken. Es kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass sich Informationen aus diesen Verwaltungsratsprotokollen im französischen Verfahren als erheblich erweisen werden, da eine gewisse Möglichkeit besteht, dass sich damit zum einen die Beziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person und zum andern die Preispolitik der Beschwerdeführerin erhellen lassen. Die Generalversammlungsprotokolle enthalten Traktanden von Generalversammlungen, namentlich die Genehmigung des Geschäftsberichts sowie der Jahresrechnung und die Beschlüsse betreffend Gewinnverwendung sowie (Wieder-)Wahl und Décharge des Verwaltungsrats und (Wieder-)Wahl der Revisionsstelle. Diese Informationen sind als voraussichtlich erheblich zu betrachten, denn die vom Aktionariat gefällten Genehmigungen und Beschlüsse eignen sich namentlich dazu, um die in der Steuererklärung deklarierten Angaben (vgl. E. 4.2.3.3 hiernach) zu überprüfen und nachzuvollziehen.

#### **E. 4.2.3.3**

Weiter fragt die ersuchende Behörde nach den Jahresrechnungen (Bilanz und Erfolgsrechnung) und Steuererklärungen der Beschwerdeführerin im ersuchten Zeitraum (Frage 2.2). Was die voraussichtliche Erheblichkeit von Jahresrechnungen (insbesondere Bilanz und Erfolgsrechnung) und Steuererklärungen betrifft, so hat das Bundesgericht diese zumindest dann, wenn es dem ersuchenden Staat um die Kontrolle von Verrechnungspreisen geht, bejaht (betreffend Jahresrechnungen: BGE 143 II 185 E. 4.2 f.; betreffend Steuererklärungen: Urteil des BGer 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.3 f.). Dies ist vorliegend der Fall und die genannten Dokumente sind der DGFP somit zu übermitteln.

#### **E. 4.2.3.4**

Weiter hat die Vorinstanz verfügt, der DGFP seien - gemäss deren Ersuchen - Angaben zur Besteuerung (i.e. Steuerregime, Steuerfaktoren und angewandte Steuersätze) der Beschwerdeführerin (Fragen 2.3 bis 2.5) zu übermitteln. Die Beschwerdeführerin wendet mit Verweis auf BGE 143 II 185 E. 4.4 ein, diese Informationen dürften nur übermittelt werden, wenn sie nach innerstaatlichem Recht des ersuchenden Staates zur Bestimmung der Beweislastverteilung benötigt würden. Tatsächlich hat das Bundesgericht im genannten Urteil den Umstand, dass die Informationen einen direkten Einfluss auf die Beweislastverteilung im ersuchenden Staat haben, als Grund für deren Übermittlung angegeben. Dem ist allerdings hinzuzufügen, dass, um zu beurteilen, ob die Unterlagen der Beweislastverteilung gemäss dem (Verfahrens-)Recht des ersuchenden Staates dienen können, dieses innerstaatliche Recht geprüft werden müsste, was gerade nicht im Amtshilfeverfahren zu geschehen hat (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C\_662/2021 vom 18. März 2022 E. 1.2.3). Der Umstand, dass im Verfahren, welches BGE 143 II 185 zugrunde lag, diese innerstaatlichen Bestimmungen explizit genannt worden waren, führt nicht dazu, dass die ersuchende Behörde in jedem Fall detailliert aufzuzeigen hätte, wofür sie die Informationen benötigt. Es genügt, dass die Informationen einen Zusammenhang mit dem im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt und dem Besteuerungszweck haben. Dieser Zusammenhang ist gemeint, wenn die Rechtsprechung festhält, die voraussichtliche Erheblichkeit müsse sich aus dem Amtshilfeersuchen selbst ergeben. Nicht erforderlich ist, dass die ersuchende Behörde für jede verlangte Information einzeln aufzeigt, wie sie diese zu verwenden gedenkt. Wie BGE 143 II 185 E. 4.4 zeigt, können durchaus Bestimmungen im innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates bestehen, die einen solchen Sachzusammenhang nahelegen. Dass die ersuchende Behörde explizit nach diesen Informationen (Steuerregime, Steuerfaktoren, Steuersatz) fragt, zeigt, dass sie sich mit der Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen beschäftigt hat und zum Schluss kam, diese Informationen erfüllten dieses Kriterium (vgl. Urteile des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.3.5, A-742/2022 vom 3. April 2023 E. 3.3.2). Schliesslich hat das Bundesgericht im bereits oben genannten (E. 4.2.3.3) Urteil 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 festgehalten, dass gar Steuerklärungen - zumindest in Verfahren, in denen es um die Abklärung von Verrechnungspreisen geht - übermittelt werden dürfen (E. 4.4.2-4.5 des genannten bundesgerichtlichen Urteils). Die Übermittlung von Angaben zu dem Steuerregime, den Steuerfaktoren und den angewendeten Steuersätzen erweist sich auch unter diesem Aspekt als angebracht (vgl. Urteil des BVGer A-744/2022 vom 18. August 2023 E. 3.3.5). In einem weiteren Urteil hat das Bundesgericht zudem entschieden, dass - wiederum zumindest in Verfahren betreffend Verrechnungspreise - auch Steuerveranlagungen auszutauschen sind. Auch hielt das Bundesgericht fest, dass das Bundesverwaltungsgericht nicht zu prüfen habe, was mit den Steuerveranlagungen bewiesen werden sollte (Urteil des BGer 2C\_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 4.3.2 f. und 4.5). Die genannten Informationen sind der DGFP somit zu übermitteln.

#### **E. 4.2.3.5**

Weiter fragt die ersuchende Behörde nach erteilten und beantragten Steuerrulings der Beschwerdeführerin im ersuchten Zeitraum (Frage 2.6). Die DGFP hat diese Dokumente ausdrücklich ersucht und damit zum Ausdruck gebracht, dass sie die entsprechenden Informationen als voraussichtlich erheblich erachtet. Das Bundesverwaltungsgericht hat in einem Verrechnungspreisfall bereits erkannt, dass diese Art von Informationen als

voraussichtlich erheblich zu erachten ist (Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 3.5.6.10). Die Übermittlung des betreffenden, zur Übermittlung vorgesehenen Steuerrulings erweist sich auch unter dem Aspekt der Nachvollziehbarkeit der zu übermittelnden Steuererklärungen (E. 4.2.3.3) als angebracht. Die genannten Informationen sind der DGFP somit zu übermitteln.

#### **E. 4.2.3.6**

Weiter hat die Vorinstanz verfügt, der DGFP seien - gemäss deren Ersuchen - Angaben zum Warenfluss (Frage 3.1) sowie die Verträge (Frage 3.6) zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person zu übermitteln. Die Beschwerdeführerin rügt sinngemäss eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips, indem sie vorbringt, diese Informationen könnten von der ersuchenden Behörde bei der betroffenen Person eingeholt werden. Im Amtshilfeersuchen hat die DGFP bestätigt, alle üblichen (innerstaatlichen) Mittel ausgeschöpft zu haben, um die ersuchten Auskünfte zu erhalten. Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 3.2.2 und 3.6) besteht hier kein Anlass, an der Erklärung der ersuchenden Behörde zu zweifeln, zumal die Beschwerdeführerin keine konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, in Frankreich den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel der Informationsbeschaffung dargetan hat. Ferner hat die DGFP den Sachverhalt im Rahmen der innerstaatlichen Untersuchung so präzise abgeklärt, dass sie gestützt auf diesen das vorliegende Amtshilfeersuchen stellen konnte. Soweit die Beschwerdeführerin mit ihren Vorbringen impliziert, die DGFP würde allenfalls Informationen verlangen, in deren Besitz sie schon ist, kann diese daraus ebenfalls nichts zu ihre Gunsten ableiten. Informationen können nämlich auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck Urteile des BVGer A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.2.3, A-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1, A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]). Die genannten Informationen sind der DGFP somit zu übermitteln.

#### **E. 4.2.3.7**

Damit ist festzuhalten, dass die Informationen, die die Vorinstanz der ersuchenden Behörde übermitteln möchte, voraussichtlich erheblich sind (zu den Schwärzungsanträgen: E. 4.4).

#### **E. 4.3.1**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, nach Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG, auf den Art. 8 Abs. 1 StAhiG verweise, hätten unabhängige Dritte bloss die Pflicht, eine Bescheinigung über die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen. 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. 4.3.2**

Entscheidend für den Umfang der innerstaatlichen Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin 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. 3.5.2 f.). Bei den ersuchten Informationen handelt es sich um Unterlagen (vgl.

Sachverhalt Bst. A.c), welche offensichtlich ebenfalls für die Besteuerung der Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin erhoben werden.

#### **E. 4.3.3**

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.

#### **E. 4.4.1**

Als Subeventualbegehren macht die Beschwerdeführerin geltend, es seien sämtliche Informationen aus den zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen, die ausserhalb des vom Amtshilfeersuchen liegenden Zeitraums lägen; weiter seien die Namen von Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin sowie vorliegend nicht betroffenen Parteien und natürlichen und juristischen Personen unkenntlich zu machen. Konkret bezieht sich die Beschwerdeführerin auf ihre Eingabe vom 4. April 2022 im Vorverfahren, in der sie Schwärzungen betreffend den Geschäftsbericht 2017/18, Geschäftsbericht 2018/19 sowie Verwaltungsratsprotokolle vom (Datum) 2017, (Datum) 2018 und (Datum) 2019 beantragte (diese Schwärzungsanträge sind der Beschwerdebeilage 14 zu entnehmen).

#### **E. 4.4.2**

Soweit die Beschwerdeführerin mit ihren Subeventualbegehren weitere Schwärzungen als die in ihrer Eingabe vom 4. April 2022 bzw. in Beschwerdebeilage 14 genannten beantragt, ist ihr zunächst entgegenzuhalten, dass sie es unterlassen hat, aufzuzeigen, an welchen Stellen eine Schwärzung erfolgen solle. Wird die Anonymisierung von Informationen zu einzelnen Personen verlangt, die in der Amtshilfeverpflichtung an sich unterliegenden Unterlagen enthalten sind, genügt es grundsätzlich nicht, pauschal vorzubringen, bei den in diesen Unterlagen erwähnten Personen handle es sich um unbeteiligte Dritte. Vielmehr ist nach der konstanten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in einer solchen Konstellation bei jedem einzelnen Aktenstück, das von der Übermittlung ausgeschlossen werden soll, zu bezeichnen und im Einzelnen darzulegen, weshalb dieses im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (statt vieler: Urteil des BVGer A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.4). Ohnehin hat die Vorinstanz - soweit ersichtlich - bereits diverse Schwärzungen vorgenommen.

#### **E. 4.4.3**

Die konkret beantragten Schwärzungen betreffend Informationen ausserhalb des vom Amtshilfeersuchen liegenden Zeitraums hat die Vorinstanz - wie die Beschwerdeführerin in der Replik anerkennt - bereits im Vorverfahren vorgenommen. Konkrete Schwärzungsanträge betreffend die Namen von Mitarbeitenden der Beschwerdeführerin sowie vorliegend nicht betroffenen Parteien sind der Eingabe vom 4. April 2022 bzw. der Beschwerdebeilage 14 nicht zu entnehmen. In der Replik verzichtet die Beschwerdeführerin denn auch ausdrücklich auf weitere Anmerkungen zur Schwärzung von Namen in Anerkennung des Urteils des Bundesverwaltungsgerichts A-742/2022 vom 3. April 2023 E. 3.4.2 (vgl. Replik, Rz. 29).

#### **E. 4.4.4**

In Ihrer Replik macht die Beschwerdeführerin nunmehr die Schwärzungen betreffend die Verwaltungsratsprotokolle geltend. Die Beschwerdeführerin begründet ihre diesbezüglichen Schwärzungsanträge damit, dass die zu schwärzenden Informationen in Bezug auf die von der DGFP durchgeführte Steuerprüfung nicht voraussichtlich erheblich seien und Geschäftsgeheimnisse der Beschwerdeführerin darstellten.

#### **E. 4.4.4.1**

Nach dem in E. 4.2.3.2 Gesagten sind die Verwaltungsratsprotokolle als voraussichtlich erheblich zu betrachten. Insofern wären sie nicht zu schwärzen. Nicht anders verhält es sich mit jenen Stellen in den Verwaltungsratsprotokollen, deren Schwärzung die Beschwerdeführerin beantragt. Im Rahmen der Plausibilitätsprüfung ist die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Stellen für das französische Verfahren - namentlich zur Widerlegung oder Erhärtung der Vermutung einer relevanten Verbundenheit der Beschwerdeführerin mit der betroffenen Person nach französischem Recht sowie zur Überprüfung der Verrechnungspreise - zu bejahen.

#### **E. 4.4.4.2**

Auch verfährt der Einwand der Beschwerdeführerin nicht, jene Stellen in den Verwaltungsratsprotokollen, deren Schwärzung die Beschwerdeführerin beantragt, stellen Geschäftsgeheimnisse dar. Zum einen fallen finanzielle Informationen gemäss Rechtsprechung regelmässig nicht unter den Begriff des Geschäftsgeheimnisses im Sinne der Amtshilfeklauseln, die - wie der hier anwendbare Art. 28 DBA CH-FR - auf dem internationalen Standard basieren (vgl. Urteil des BGer 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 7.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 10.2 m.w.H.). Zum andern sind die übrigen vorliegend streitbetroffenen, nicht finanziellen Informationen (soweit ersichtlich) keine Angaben von erheblicher wirtschaftlicher Wichtigkeit, die wirtschaftlich verwertet werden können und deren unberechtigter Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden wie beispielsweise schweren finanziellen Schwierigkeiten führen könnte. Überdies zeigt die Beschwerdeführerin auch nicht auf, inwiefern diese Informationen für sie von erheblicher wirtschaftlicher Relevanz sein sollen und wie der unberechtigte Gebrauch zu einem ernsthaften Schaden führen könnte. Die Beschwerdeführerin äussert lediglich in pauschaler Weise, dass die Protokolle detaillierte Angaben zum Geschäftsgang und ihrer Strategie enthielten.

#### **E. 4.4.5**

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. 5**

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. 6.1**

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. 6.2**

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. 7**

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.