



Abteilung I  
A-3810/2020

## Urteil vom 16. März 2021

Besetzung

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

Parteien

**X. \_\_\_\_\_ AG**, ...,  
vertreten durch  
PricewaterhouseCoopers AG, ...,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FR).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Am 1. Juli 2019 stellte die Direction Générale des Finances Publiques (nachfolgend: DGFP oder ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 28 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; nachfolgend: DBA CH-FR) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das Ersuchen betrifft die Gesellschaftssteuer («Impôt sur les Sociétés») für die Steuerperioden 2015 bis 2017. Als betroffene Person in Frankreich ist die Y. \_\_\_\_\_ SARL (nachfolgend: französische Gesellschaft) genannt, als betroffene Person im Ausland (bzw. in der Schweiz) die Z. \_\_\_\_\_ GmbH (heute: X. \_\_\_\_\_ AG; nachfolgend: schweizerische Gesellschaft). Als Ziel wird die Kontrolle und Erhebung von Steuern genannt.

**A.b** Die DGFP erklärt, es werde eine Steuerkontrolle der französischen Gesellschaft betreffend die Jahre 2015, 2016 und 2017 durchgeführt. Die schweizerische Gesellschaft beliefere die französische Gesellschaft mit Materialien, welche diese verarbeite. Die Produkte würden anschliessend an verschiedene Gesellschaften der A. \_\_\_\_\_-Gruppe in Frankreich und dem übrigen Europa weiterverkauft. Die schweizerische Gesellschaft habe der französischen im Jahr 2015 EUR [...] Mio., im Jahr 2016 EUR [...] Mio. und im Jahr 2017 EUR [...] Mio. in Rechnung gestellt. Beide Gesellschaften seien Teil der A. \_\_\_\_\_-Gruppe. Holding-Gesellschaft sei die B. \_\_\_\_\_, welche ihren Sitz in [...] (Schweiz) habe und welche sämtliche Tochter- und (indirekten) Subtochter-Gesellschaften der A. \_\_\_\_\_-Gruppe innehabe. Art. 57 des französischen «Code général des impôts» (nachfolgend: CGI) sehe vor, dass zur Ermittlung der Gewinnsteuer, welche von Gesellschaften erhoben werde, die von Gesellschaften ausserhalb Frankreichs kontrolliert würden oder solche kontrollierten, die Gewinne, welche ihnen indirekt übermittelt würden und zwar mittels Erhöhung oder Verminderung des Kaufs- oder Verkaufspreises oder mittels anderer Massnahmen, dem steuerbaren Ergebnis in den Konten der Gesellschaft aufgerechnet würden. Das gleiche Vorgehen sei auf Gesellschaften anwendbar, die von einer Gesellschaft oder Gruppe von Gesellschaften kontrolliert würden, welche ebenfalls Gesellschaften ausserhalb Frankreichs kontrolliere. Profitiere die ausländische Gesellschaft von einem privilegierten Steuerre-

gime (also einer Steuerbelastung, welche weniger als 50 % von jener betrage, die in Frankreich existiere), müsse die französische Steuerverwaltung keine Kontrollfunktion (einer Gesellschaft) nachweisen, um Art. 57 CGI anzuwenden. Im Rahmen der Prüfung der Verrechnungspreispolitik möchte die französische Steuerbehörde prüfen, ob die Transaktionen zwischen der französischen und der schweizerischen Gesellschaft angemessen seien («l'administration fiscale française souhaiterait apprécier la normalité des transactions entre [les sociétés]»). Anlässlich der Kontrolle habe die französische Gesellschaft Fragen betreffend die schweizerische Gesellschaft nicht beantwortet. Die erwünschten Informationen seien für die französische Steuerbehörde notwendig, um festzustellen, ob die Transaktionen zwischen den Gesellschaften angemessen seien, und um den in Frankreich geschuldeten Steuerbetrag zu kontrollieren.

**A.c** Die DGFP möchte folgende Informationen erhalten:

- a) Kopie der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Steuererklärung der schweizerischen Gesellschaft der Jahre 2015, 2016 und 2017 sowie den in diesen Jahren bezahlten Steuerbetrag für die Gesellschaftsteuer (Bundessteuer, kantonale und kommunale Steuern).
- b) Steuersatz, der für die Gesellschaftsteuer in den Jahren 2015, 2016 und 2017 angewendet wurde; Kopien allfälliger Rulings oder Dokumente betreffend die Anwendung spezieller Steuerregime (Bundessteuer, kantonale und kommunale Steuern).
- c) Soweit Personal angestellt ist, Zahl der Angestellten in den Jahren 2015, 2016 und 2017.
- d) Identität und Kontaktdaten der Personen, welche für die schweizerische Gesellschaft in leitender Position tätig sind.
- e) Datum der Gründung sowie allenfalls der Liquidation der schweizerischen Gesellschaft.
- f) Identität und Kontaktdaten eventuell bestehender Tochtergesellschaften der schweizerischen Gesellschaft.
- g) Gesellschaftsziel der schweizerischen Gesellschaft.
- h) Identität und Kontaktdaten der Aktionäre der schweizerischen Gesellschaft.

**A.d** Die DGFP erklärt, alle aufgrund des Ersuchens erhaltenen Informationen geheim zu halten und nur für Zwecke zu verwenden, die das Abkommen, auf das sich das Ersuchen stützt, vorsieht. Sie bestätigt, dass die Anfrage in Übereinstimmung mit ihrer Gesetzgebung und Verwaltungspraxis sowie dem DBA CH-FR gestellt wurde und dass sie die erwünschten Informationen aufgrund ihrer Gesetzgebung und der gewöhnlichen Verwaltungspraxis unter gleichen Umständen erhalten könnte. Sie hält fest, alle verhältnismässigen Mittel, die ihr auf dem eigenen Staatsgebiet zur Erlangung der Informationen zur Verfügung stünden, ausgeschöpft habe.

**B.**

**B.a** Am 9. Juli 2019 erliess die ESTV gegenüber der schweizerischen Gesellschaft eine Editionsverfügung, in der sie diese zur Herausgabe der verlangten Informationen aufforderte. Weiter bat sie darum, die französische Gesellschaft mittels des beiliegenden Schreibens über das Amtshilfverfahren zu informieren.

Gleichentags forderte sie auch die Steuerverwaltung des Kantons [...] auf, die verlangten Informationen zu edieren.

**B.b** Die Steuerverwaltung und die schweizerische Gesellschaft reichten die verlangten Unterlagen nach und nach ein.

**B.c** Am 5. August 2019 stellte die schweizerische Gesellschaft einen Antrag auf Akteneinsicht. Zudem wies sie darauf hin, dass die Steuerkontrolle in Frankreich in Bezug auf die Jahre 2016 und 2017 bereits abgeschlossen sei, weshalb die Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien. Das Steuerjahr 2015 sei «verjährt». Auch sonst seien die Informationen für die Besteuerung der französischen Gesellschaft nicht voraussichtlich erheblich. Vorsorglich beantragte sie auch, die Akteneinsicht allfälliger weiterer Verfahrensbeteiligten in die von ihr edierten Unterlagen zu beschränken. Eine «proposition de rectification» der französischen Steuerbehörde vom 13. Juni 2019 für die Jahre 2016 und 2017 betreffend die französische Gesellschaft sowie deren Antwort darauf vom 26. Juni 2019 legte sie bei.

Nachdem die ESTV die schweizerische Gesellschaft zur Edition weiterer Informationen aufgefordert hatte, reichte die Gesellschaft am 2. September 2019 eine weitere Stellungnahme ein.

**B.d** Die ESTV gewährte sowohl der französischen als auch der schweizerischen Gesellschaft je am 26. September 2019 Akteneinsicht. Im gleichen Schreiben teilte die ESTV den Gesellschaften mit, welche Informationen sie der DGFP übermitteln wollte.

**B.e** Am 7. Oktober 2019 ersuchte die französische Gesellschaft erneut um Akteneinsicht, welche die ESTV am 1. November 2019 gewährte.

**B.f** Am 17. Oktober 2019 hatte die schweizerische Gesellschaft eine Stellungnahme eingereicht. Sie beantragte, die ESTV habe bei der DGFP nachzufragen, inwiefern die erfragten Informationen noch relevant seien, nachdem die französische Gesellschaft der «proposition de rectification» zugestimmt habe. Eventualiter seien die Informationen gemäss ihrem (der schweizerischen Gesellschaft) Vorschlag anzupassen bzw. zu schwärzen. Die schweizerische Gesellschaft teilte der ESTV mit, dass einige, näher bezeichnete Unterlagen im Rahmen der Akteneinsicht an weitere Verfahrensbeteiligte nicht offenzulegen seien.

**B.g** Am 23. Oktober 2019 teilte die ESTV der schweizerischen Gesellschaft mit, dass der französischen Gesellschaft als betroffener Person am 26. September 2019 unter Beilage jener Unterlagen, die zur Übermittlung vorgesehen seien, Akteneinsicht gewährt worden sei. Sie bat die schweizerische Gesellschaft mitzuteilen, ob sie unter diesen Umständen an ihrem Antrag, die Unterlagen seien anderen Verfahrensbeteiligten nicht offenzulegen, festhalte, was die schweizerische Gesellschaft am 25. Oktober 2019 bejahte. Zudem zeigte sie sich befremdet, dass ihr bereits am 5. August 2019 gestellter Antrag, weiteren Verfahrensbeteiligten keine Einsicht in sämtliche Akten zu gewähren (Bst. B.c), nicht vorab behandelt und sie nicht einmal über die gewährte Akteneinsicht informiert worden war. Die ESTV nahm dieses Schreiben am 28. Oktober 2019 zur Kenntnis und wies darauf hin, dass sie der betroffenen Person (nochmals) vollständige Akteneinsicht gewähren werde, was sie in der Folge auch tat (Bst. B.e).

**B.h** Am 25. November 2019 reichte die französische Gesellschaft eine Stellungnahme ein, in der sie darauf hinwies, dass das Steuerjahr 2015 verjährt und die Steuerprüfung der Jahre 2016 und 2017 mit Annahme der «proposition de rectification» vom 13. Juni 2019 am 26. Juni 2019 definitiv abgeschlossen sei. Sie bezweifelte vor diesem Hintergrund, dass die verlangten Informationen noch voraussichtlich erheblich seien und schloss sich im Übrigen den Ausführungen der schweizerischen Gesellschaft, soweit sie für sie (die französische Gesellschaft) relevant seien, an.

**B.i** Nachdem die ESTV bei der Steuerverwaltung des Kantons [...] weitere Informationen eingeholt hatte, gewährte sie der schweizerischen Gesellschaft am 25. März 2020 zusätzlich Akteneinsicht in die zwischenzeitlich ergangenen Akten, wozu die schweizerische Gesellschaft am 16. April 2020 eine Stellungnahme einreichte.

**B.j** Am 23. April und 1. Mai 2020 gewährte die ESTV auch der französischen Gesellschaft ergänzende Akteneinsicht. Die französische Gesellschaft hielt am 14. Mai 2020 an ihren bisherigen Ausführungen fest.

**B.k** Am 19. Juni 2020 gewährte die ESTV der schweizerischen und der französischen Gesellschaft nochmals ergänzende Akteneinsicht.

### **C.**

Am 25. Juni 2020 erliess die ESTV eine Schlussverfügung gegenüber den beiden Gesellschaften. Sie gelangte zum Schluss, der DGFP sei die Amtshilfe zu gewähren. Die verlangten Unterlagen seien mit einigen wenigen zusätzlichen Schwärzungen der DGFP zu übermitteln.

### **D.**

**D.a** Gegen diese Schlussverfügung erhob die schweizerische Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 27. Juli 2020 Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht.

**D.b** Sie beantragt hauptsächlich, die Schlussverfügung vom 25. Juni 2020 aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten bzw. dieses abschlägig zu beantworten.

Eventualiter stellte sie für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht «das Steuerjahr 2015 nicht als verjährt» anerkenne bzw. die «proposition de rectification» vom 13. Juni 2019 im Zusammenhang mit der Zustimmungserklärung der französischen Gesellschaft vom 26. Juni 2019 betreffend die Steuerjahre 2016 und 2017, sowie die «proposition de rectification» vom 17. Dezember 2018 betreffend das Steuerjahr 2015 nicht als rechtsgenügenden Beweis für den Abschluss des französischen Steuerprüfungsverfahrens und damit für den Wegfall der voraussichtlichen Erheblichkeit der im vorliegenden Amtshilfeverfahren angeforderten Informationen betrachten sollte, einen Antrag auf Anordnung folgender Beweismassnahmen sowie die damit zusammenhängenden prozessualen Anträge:

- a) Die Vorinstanz sei durch das Bundesverwaltungsgericht anzuweisen, sich von der DGFP bestätigen zu lassen, dass «das Steuerjahr 2015

verjährt» sei sowie dass das Steuerprüfungsverfahren betreffend die Steuerjahre 2015 bis 2017 abgeschlossen sei und dass die Informationen, um welche im Zusammenhang mit den «verjährten Steuerjahren» bzw. mit dem abgeschlossenen Steuerprüfungsverfahren ersucht worden sei, nicht mehr benötigt würden, bzw. die DGFP aufzufordern, andernfalls zu begründen, weshalb die Informationen trotz «verjährten Steuerjahren» und Abschluss des Steuerprüfungsverfahrens immer noch voraussichtlich erheblich sein sollen.

- b) Das Verfahren sei zu sistieren, bis die Bestätigung bzw. Begründung der DGFP vorliege.
- c) Nach Vorliegen der Rückmeldung der DGFP sei der Hauptantrag der vorliegenden Beschwerde gutzuheissen oder das Verfahren als gegenstandslos abzuschreiben, sollte die französische Behörde ihr Amtshilfegesuch zurückziehen.

Subeventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, die Schlussverfügung vom 25. Juni 2020 sei insofern anzupassen, als zumindest den Informationen über die in der Schweiz bezahlten Steuerbeträge, [...], den Steuererklärungen sowie den Jahresrechnungen die voraussichtliche Erheblichkeit abgesprochen werde. Die Verweise in der Schlussverfügung auf die Beilagen 1 bis 5 seien demzufolge zu löschen und mit Ausnahme der Handelsregisterauszüge seien der DGFP keine Beilagen zu übermitteln. Im Übrigen seien bei den Antworten die Anpassungen gemäss dem vorliegenden Schreiben respektive der Schreiben vom 5. August 2019 und vom 2. September 2019 zu übernehmen.

Subsubeventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, die Schlussverfügung vom 25. Juni 2020 insofern anzupassen, als bei denjenigen (als voraussichtlich erheblich qualifizierten) Informationen bzw. Antworten, welche schliesslich zur Übermittlung vorgesehen seien, die Anpassungen und Schwärzungen gemäss dem vorliegenden Schreiben sowie den Schreiben vom 5. August 2019 und vom 2. September 2019 zu übernehmen seien.

Schliesslich stellt sie die weiteren Anträge, die Amtshilfe während der Dauer des Rechtsmittelverfahrens aufzuschieben und die vorinstanzlichen Akten bei der Vorinstanz zu edieren, insbesondere auch die Beilagen zur Schlussverfügung vom 25. Juni 2020 – unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

**D.c** Die Beschwerdeführerin begründet ihren Antrag auf Einsicht in die Beilagen zur Schlussverfügung damit, sie müsse sichergehen können, dass – sofern Unterlagen nach Frankreich übermittelt würden – diese tatsächlich in der letzten Fassung übermittelt würden und die Vorinstanz die zugesicherten Schwärzungen tatsächlich vorgenommen habe. Dies sei auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Vorinstanz ihren Antrag, weiteren Verfahrensbeteiligten keine Einsicht in diese Unterlagen zu gewähren, nicht behandelt, sondern ebendiese Unterlagen der französischen Gesellschaft vollständig zugestellt habe. Im Übrigen begründet die Beschwerdeführerin ihre Anträge mit der fehlenden bzw. infolge Verjährung oder Abschluss des Verfahrens weggefallenen voraussichtlichen Erheblichkeit der verlangten Informationen. In Bezug auf die Eventualanträge macht sie geltend, im Amtshilfeersuchen werde nicht nach Schwestergesellschaften oder weiteren verbundenen Unternehmen gefragt, sondern nur nach (direkten) Tochtergesellschaften. Überhaupt wären weitere Personen, die in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, entweder zu schwärzen oder zu informieren gewesen; einen entsprechenden Antrag stellt sie jedoch nicht. Bei den Steuererklärungen handle es sich um interne Informationen, die nicht zu übermitteln seien; daraus liessen sich ohnehin keine für den ersuchenden Staat relevante Informationen herleiten. Die Antwort auf Frage b) sei dahingehend anzupassen, dass der ersuchenden Behörde die *gesetzlichen* Steuersätze mitzuteilen seien.

#### **E.**

In ihrer Vernehmlassung vom 14. September 2020 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. In Bezug auf die in den Beilagen vorgenommenen Schwärzungen stellt sie sich auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin sei rechtsgenügend über die vorgenommenen Schwärzungen informiert worden, sei ihr doch die vorletzte Version zugestellt worden und werde in der Schlussverfügung detailliert festgehalten, welche weiteren Stellen geschwärzt würden. Der französischen Gesellschaft sei vollständige Akteneinsicht gewährt worden, weil sie als betroffene Person Kenntnis über alle Informationen, die übermittelt werden sollten, haben müsse, denn nur so könne sie feststellen, welche Tragweite die Amtshilfe für sie habe. Zudem handle es sich bei der Beschwerdeführerin und der französischen Gesellschaft um verbundene Unternehmen, welche der gleichen Gruppe angehörten und welche weder Konkurrenten noch Gegenparteien seien. Zudem habe sie (zumindest in Bezug auf einige Informationen) die Beschwerdeführerin vorab darüber informiert, dass sie der französischen Gesellschaft Akteneinsicht gewähren werde. Aus den

von der Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren beigebrachten Unterlagen ergebe sich nicht, dass die Steuerforderung in Frankreich verjährt oder das Verfahren abgeschlossen sein könnte. Aufgrund des im Amtshilfeersuchens dargestellten Sachverhalts und dem Umstand, dass das Ersuchen nach Erlass der «propositions» ergangen sei, ergebe sich für sie (die Vorinstanz) kein Anlass, bei der DGFP nachzufragen, ob die Unterlagen noch benötigt würden. Die Informationen, um die ersucht werde, seien allesamt voraussichtlich erheblich. Drittpersonen müssten gemäss ihrer (der Vorinstanz) mittlerweile bundesgerichtlich bestätigten Praxis nicht immer über das Amtshilfeverfahren informiert werden. Zur Übermittlung der Steuersätze hält die Vorinstanz fest, die Steuerbehörde des Kantons [...] habe ihr die effektiv verwendeten Sätze so mitgeteilt, die Frage der DGFP also so verstanden, weshalb diese Information auch so zu übermitteln sei.

**F.**

Nachdem die Beschwerdeführerin am 23. September 2020 darum ersucht hatte, gewährte ihr das Bundesverwaltungsgericht mit Verfügung vom 25. September 2020 Einsicht in die von der Vorinstanz der Vernehmlassung beigelegten Akten.

**G.**

Am 28. Oktober 2020 reichte die Beschwerdeführerin eine Replik ein. Sie hält an ihren bisherigen Ausführungen fest und weist darauf hin, dass die Beilagen zur Schlussverfügung, insbesondere die Beilagen 01 und 03 in der nunmehr zur Übermittlung vorgesehenen Form, nicht in den vorinstanzlichen Akten vorhanden seien. Diesbezüglich stellte sie den Antrag, die Beilagen zur Schlussverfügung vom 25. Juni 2020 seien von der Vorinstanz zu edieren.

**H.**

Das Bundesverwaltungsgericht forderte die Vorinstanz mit Verfügung vom 30. Oktober 2020 auf, die Beilagen zur Schlussverfügung bzw. zumindest die Beilagen 01 und 03 in der zur Übermittlung vorgesehenen Fassung einzureichen, und gab ihr Gelegenheit, eine Duplik einzureichen.

**I.**

Am 27. November 2020 edierte die Vorinstanz die Beilagen 01 und 03 und reichte eine Duplik ein, mit der sie an ihren bisherigen Ausführungen festhält.

**J.**

Das Bundesverwaltungsgericht gewährte der Beschwerdeführerin am 1. Dezember 2020 Einsicht in die nunmehr von der Vorinstanz edierten Beilagen 01 und 03 in der zur Übermittlung vorgesehenen Fassung.

*Auf die weiteren Ausführungen in den Eingaben der Parteien sowie die Akten wird – soweit dies für den vorliegenden Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der DGFP gestützt auf Art. 28 DBA CH-FR zugrunde, welches am 1. Juli 2019 eingereicht wurde. Anwendbar ist vorliegend auch das Zusatzprotokoll zum DBA CH-FR (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.934.91; nachfolgend: Zusatzprotokoll). Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) geregelt (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses 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 gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario, Art. 33 VGG und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben. Das Verfahren richtet sich nach dem VwVG soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit Blick auf die sie betreffenden, nach der angefochtenen Schlussverfügung an die DGFP zu übermittelnden Informationen materiell beschwert. Sie ist damit und als Adressatin der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung berechtigt (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG).

**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.**

### **2.1**

**2.1.1** Gemäss Art. 28 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FR; zu hier nicht relevanten Einschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung vgl. Art. 28 Abs. 3 und 5 DBA CH-FR). Der Informationsaustausch ist durch Art. 1 DBA CH-FR (persönlicher Anwendungsbereich) und Art. 2 DBA CH-FR (sachlicher Anwendungsbereich) nicht eingeschränkt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-FR).

**2.1.2** Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls führt die Informationen auf, welche die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfeersuchens zu liefern haben. Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 und Art. 6 Abs. 1 StAhiG; Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.1.2, A-1781/2019 vom 4. November 2020 E. 2.4).

### **2.2**

**2.2.1** 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. 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.1, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1).

**2.2.2** Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls soll der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR «einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten <fishing expeditions> durchführen oder

Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist». In Ziff. XI Abs. 4 des Zusatzprotokolls wird bestimmt, dass die erforderlichen Informationen gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls (vgl. dazu bereits E. 2.1.2) so auszulegen seien, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

**2.2.3** Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Auch nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerverwaltung des ersuchten Staates zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfeersuchen zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt; dazu E. 2.5.1). Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die tatsächlich voraussichtlich erheblich sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4917/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 2.3.1).

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. 28 Abs. 1 DBA CH-FR seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten

Untersuchung wenig wahrscheinlich 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).

## **2.3**

**2.3.1** 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). 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»). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, das heisst, 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. 4.2.3 f.; BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-2258/2020 vom 19. Februar 2021 E. 2.3, A-2013/2019 und 2015/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 4.9.4, A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.4).

**2.3.2** Die in den Unterlagen stehenden Drittpersonen sind jedoch durch das Spezialitätsprinzip geschützt (Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR), welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 146 I 172 E. 7.1.3; Urteil des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.4.3 und 3.5).

**2.3.3** Hingegen sind Drittpersonen nur dann über das Amtshilfeverfahren zu informieren, wenn ihre Beschwerdelegitimation im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG evident ist (BGE 146 I 172 E. 7.2 f.).

**2.4** 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 dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021; BVGE 2011/14 E. 2). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern sie muss nur (aber immerhin) hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.1 und 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.5.5, A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.3).

## **2.5**

**2.5.1** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2667/2020 vom 12. Februar 2021 E. 6.2.1, 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). Das Vertrauensprinzip steht einer Nachfrage beim ersuchenden Staat nach weiteren Erklärungen nicht entgegen, sofern erhebliche Zweifel an dessen Darstellung bestehen (BGE 144 II 206 E. 4.4; Urteile des BVGer A-1781/2019 vom 4. November 2020 E. 2.3, A-768/2020 vom 7. Juli 2020 E. 3.3.3).

**2.5.2** Aus dem Vertrauensprinzip ergibt sich auch, dass ein Amtshilfeersuchen nach Treu und Glauben auszulegen ist (vgl. Urteil des BGer 2C\_287/2019 und 2C\_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.2).

**2.6** Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise die Verjährung der Steuerschuld, ist diese Frage von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile des BGer 2C\_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E. 6.3, 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5; Urteile des BVGer A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.4, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.4, A-4725/2018 vom 10. August 2020 E. 3.3.2).

### **3.**

**3.1** Im vorliegenden Verfahren macht die Beschwerdeführerin vor allem geltend, betreffend die Steuerperiode 2015 sei die Verjährung eingetreten und die Steuerprüfung der Steuerperioden 2016 und 2017 sei definitiv abgeschlossen, weshalb die Informationen, um die die DGFP ersucht, nicht mehr voraussichtlich erheblich seien. Sinngemäss macht sie geltend, das Amtshilfeverfahren habe sich in Frankreich wohl verzögert, weshalb die DGFP das Ersuchen noch an die Schweiz gestellt habe, obwohl mittlerweile in Frankreich das Steuerprüfungsverfahren (aufgrund Verjährung bzw. definitiver Veranlagung) abgeschlossen sei. Allenfalls könnte – so die Beschwerdeführerin – die französische Steuerbehörde auch hoffen, aus den erfragten Informationen solche für weitere Steuerjahre ableiten zu können. Ohnehin könnten einige der erfragten Unterlagen, welche die Vorinstanz übermitteln wolle, auch dann nicht voraussichtlich erheblich sein, wenn die Verfahren in Frankreich nicht abgeschlossen wären. Weiter erklärt die Beschwerdeführerin, falls grundsätzlich Amtshilfe gewährt werde, seien verschiedene Informationen in den Unterlagen zu schwärzen.

**3.2** Im Folgenden wird zunächst auf die Frage eingegangen, ob die Vorinstanz bei der DGFP hätte nachfragen müssen, ob die Informationen, welche mittels Amtshilfeersuchen verlangt werden, immer noch benötigt würden bzw. immer noch voraussichtlich erheblich seien (E. 3.3). Weiter wird beurteilt, ob die einzelnen Informationen und Unterlagen, welche die Vorinstanz übermitteln möchte, voraussichtlich erheblich sind und ob diese zu übermitteln sind bzw. inwiefern (zusätzliche) Schwärzungen vorzunehmen

sind (E. 3.4). Schliesslich ist auf einzelne weitere Fragestellungen und Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen (E. 3.5 ff.).

### 3.3

**3.3.1** Zur Frage, ob die Vorinstanz bei der DGFP hätte nachfragen müssen, ob die Informationen, um die ersucht wird, immer noch voraussichtlich erheblich sind, ist zunächst auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip hinzuweisen, wonach an den Darstellungen und Erklärungen der ersuchenden Behörde grundsätzlich nicht zu zweifeln ist (E. 2.5.1). Dies erkennt auch die Beschwerdeführerin, macht aber geltend, die Steuerprüfungen für jene Steuerperioden, für die um Amtshilfe ersucht werde, seien in ihrem Fall definitiv abgeschlossen. Zum Beweis legt sie zwei «proposition[s] de rectification» der französischen Steuerbehörde vor, aus denen sich – gemäss der Beschwerdeführerin – ergebe, dass betreffend das Jahr 2015 die Verjährung eingetreten sei. In Bezug auf die Jahre 2016 und 2017 erklärt die Beschwerdeführerin, durch die Annahme der «proposition de rectification» vom 13. Juni 2019 seitens der französischen Gesellschaft sei die entsprechende Steuerprüfung definitiv abgeschlossen.

**3.3.2** Zunächst ist festzuhalten, dass den Akten nirgendwo zu entnehmen ist, dass betreffend das Jahr 2015 die Verjährung eingetreten ist (gemeint ist wohl – wie die Beschwerdeführerin festhält – die Veranlagungsverjährung, was hier indessen offenbleiben kann). Dies ergibt sich insbesondere nicht aus der «proposition de rectification» vom 13. Juni 2019 (die die Steuerjahre 2016 und 2017 umfasst). Der Umstand, dass darin zwar das Jahr 2015 erwähnt, in Bezug auf dieses Jahr aber kein Korrekturvorschlag gemacht wird, vermag – im Gegensatz zum Verständnis der Beschwerdeführerin – nicht zu belegen, dass in Bezug auf das Jahr 2015 die Verjährung eingetreten sei. Zwar wird in der «proposition de rectification» vom 13. Juni 2019 erwähnt, dass die Prüfung betreffend das Jahr 2015 abgeschlossen sei, jedoch bedeutet dies nicht zwingend, dass das Verfahren als solches abgeschlossen ist und auch nicht wiedereröffnet werden kann. Das Jahr 2015 war Gegenstand der «proposition de rectification» vom 17. Dezember 2018 (die sich allerdings auf die Mehrwertsteuer bezog, wie auch die Beschwerdeführerin ausführt; CVAE: cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises). Den Akten ist nicht zu entnehmen, ob die französische Gesellschaft sich gegen diese «proposition de rectification» gewehrt hat.

Entscheidend ist hier aber ohnehin, dass die Frage, ob eine Steuerforderung im ersuchenden Staat verjährt ist, grundsätzlich nicht im Amtshilfefahren zu klären ist (E. 2.6: s.a. E. 3.6). Vorliegend gilt dies umso mehr als

die DGFP das Amtshilfeersuchen am 1. Juli 2019, und damit nach Versand der «proposition de rectification» vom 13. Juni 2019 und nachdem die französische Gesellschaft am 26. Juni 2019 ihre Zustimmung erklärt hatte (dazu nachfolgend), gestellt hat. Die DGFP ging demnach nicht davon aus, dass die Steuerforderung für das Jahr 2015 verjährt war. Auch brachte sie auf die verschiedenen «Status updates» (Informationen über den Stand des Verfahrens), die die ESTV ihr zusandte, nichts Entsprechendes vor. Damit kann nicht davon ausgegangen werden, dass in Bezug auf das Steuerjahr 2015 die Verjährung eingetreten ist, und die Informationen, um die die DGFP ersucht, sind zumindest nicht aufgrund einer Verjährung nicht (mehr) voraussichtlich erheblich.

**3.3.3** In Bezug auf die Steuerjahre 2016 und 2017 ist festzuhalten, dass die französische Gesellschaft in ihrer Zustimmungserklärung vom 26. Juni 2019 zwar erklärt, sie würde dem Vorschlag der Steuerbehörde zustimmen, allerdings nur «compte tenu des enjeux financiers et afin de mettre fin au contrôle fiscal». Gleich darauf hält sie aber sinngemäss fest, den Sachverhalt, wie er in der «proposition de rectification» geschildert werde, nicht anzuerkennen («nous acceptons les conséquences financières mais pas le fondement exposé dans la proposition de rectification»). Diese Zustimmung kann zumindest nicht als vorbehaltlose Zustimmung verstanden werden. Schon aus diesem Grund erscheint es durchaus möglich, dass die französische Steuerbehörde den Sachverhalt mittels der ersuchten Informationen überprüfen will. Auch ist nicht ausgeschlossen, dass die französische Steuerbehörde auf ihre «proposition de rectification» unter diesen Umständen zurückkommen kann. Auch diese Frage ist indessen im Amtshilfeverfahren nicht abschliessend zu beantworten (E. 2.2.3 und 2.6). Damit sind auch betreffend die Steuerjahre 2016 und 2017 die verlangten Informationen zumindest nicht darum nicht (mehr) erheblich, weil die Steuerprüfung für diese Steuerjahre definitiv abgeschlossen wäre.

**3.3.4** Die Beschwerdeführerin zitiert in diesem Zusammenhang mehrfach das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2454/2017 vom 7. Juni 2018. Dieses Urteil wurde angefochten und das Verfahren ist vor Bundesgericht hängig. Das Bundesverwaltungsgericht hielt in diesem Urteil fest, dass für ein abgeschlossenes Verfahren keine Amtshilfe geleistet werden kann (E. 2.4.2 des genannten Urteils, wobei in E. 2.4.3 festgehalten wird, dass das Bundesgericht dies so absolut formuliert nicht gestützt hat; s.a. Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.2) und dass die Vorinstanz der ersuchenden Behörde Gelegenheit geben kann, sich dazu zu

äussern, ob sie die verlangten Informationen weiterhin benötigt, wenn Hinweise bestehen, dass das Verfahren abgeschlossen ist (E. 2.4.4 des genannten Urteils). Diese Ausführungen sind jedoch vor dem Hintergrund des konkreten Verfahrens zu sehen, in dem die ersuchende Behörde selbst zunächst darauf hingewiesen hatte, dass die Verjährung kurz nach Einreichung des Ersuchens eintrete (Sachverhalt des genannten Urteils Bst. A.a und A.b). Im Verlauf des Verfahrens war es dann wiederum die ersuchende Behörde selbst, die einerseits nicht erklärte, warum die verlangten Unterlagen trotz der von ihr selbst genannten Verjährung noch wesentlich seien und andererseits festhielt, dass das Verfahren im ersuchenden Staat abgeschlossen sei und dies, nachdem sie das Amtshilfeersuchen gestellt hatte (E. 3.5.1 f. des genannten Urteils). Im Übrigen wies das im genannten Urteil anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen Besonderheiten auf (E. 3.7 f. m.H.a. E. 2.1.2, 2.1.4.4 und 2.1.4.6 des genannten Urteils, welches – wie erwähnt – vor Bundesgericht angefochten ist), die es im vorliegend anwendbaren DBA CH-FR nicht gibt. Im hier vorliegenden Fall liegen (wie sich aus den vorstehenden zwei Abschnitten E. 3.3.2 und E. 3.3.3 ergibt) keine genügenden Hinweise vor, dass das (bzw. die) Verfahren in Frankreich definitiv abgeschlossen wären. Im Gegenteil ist das Bundesverwaltungsgericht soeben zum Schluss gekommen, dass die verlangten Informationen jedenfalls nicht deshalb nicht (mehr) erheblich seien, weil die Forderungen in Frankreich verjährt oder die Steuerprüfungen definitiv abgeschlossen wären.

Die Vorinstanz war daher auch nicht gehalten, die DGFP diesbezüglich um zusätzliche Informationen bzw. Erklärungen zu ersuchen.

**3.3.5** Der Eventualantrag der Beschwerdeführerin auf Sistierung des vorliegenden Verfahrens, während die Vorinstanz bei der DGFP betreffend Verjährung bzw. Abschluss der vom Amtshilfeersuchen umfassten Steuerperioden nachfragt, erweist sich damit als gegenstandslos und ist abzuschreiben.

**3.4** Damit ist auf die Frage einzugehen, ob auch jene Unterlagen voraussichtlich erheblich sind, deren Erheblichkeit die Beschwerdeführerin bezweifelt.

**3.4.1** Die Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Geldflussrechnung und Anhang) der Beschwerdeführerin betreffend die Jahre 2015 bis 2017 können für die Besteuerung der französischen Gesellschaft für diese Steuerjahre relevante Informationen enthalten. Gewisse Informationen,

nämlich die Anträge des Verwaltungsrats über die Verwendung des Bilanzgewinns und der freien Reserven sowie Hinweise, die sich auf Zeiträume ausserhalb der vom Amtshilfeersuchen umfassten beziehen, möchte die Vorinstanz nicht übermitteln und hat sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen geschwärzt. Es ist zwar richtig, dass die Zahlen der Jahresrechnung nur grundsätzlich zwischen Dritten und Konzerngesellschaften unterscheiden und nicht zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften. Da aber insbesondere nicht bekannt ist, über welche weiteren Informationen die französische Steuerbehörde bereits verfügt, kann letztlich nur diese darüber befinden, ob die fraglichen Informationen für sie voraussichtlich erheblich sind (E. 2.2.3). Rechtsprechungsgemäss können solche Informationen jedenfalls für die Kontrolle von Verrechnungspreisen voraussichtlich erheblich sein (BGE 143 II 185 E. 4.2 f.; vgl. Urteil des BVGer A-197/2018 und A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 4.2.1). Was die Beschwerdeführerin insbesondere in Bezug auf BGE 143 II 185 vorbringt, verfängt nicht. Sie macht geltend, in jenem Verfahren sei es um Betriebsstätten gegangen, was im vorliegenden Verfahren nicht der Fall sei. Wie sich bereits aus der Darstellung des Sachverhalts des bundesgerichtlichen Urteils ergibt (dort Bst. A), bezog sich der Informationsaustausch nicht nur auf Betriebsstätten.

**3.4.2** Dass die Vorinstanz die Informationen zu Beteiligungen der Beschwerdeführerin nicht geschwärzt hat, ist aufgrund des Umstandes, dass die DGPF ausdrücklich nach dieser Information gefragt hat, nicht zu beanstanden. Unter diesem Aspekt sind auch die Kontaktdaten einer der Tochtergesellschaften, nach welchen die DGFP gefragt hat, voraussichtlich erheblich.

**3.4.3** Die Höhe der von der Beschwerdeführerin bezahlten Steuern kann entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ebenfalls voraussichtlich erheblich sein (dazu auch E. 3.6; vgl. BGE 143 II 185 E. 4.4).

**3.4.4** Auch der Steuersatz kann der DGFP mitgeteilt werden und zwar nicht nur der gesetzliche, sondern auch der tatsächlich angewendete. Die Verfahrensbeteiligten und die Steuerverwaltung des Kantons [...] haben die Frage der DGFP nach den auf die Beschwerdeführerin angewendeten Steuersätzen nicht gleich verstanden. Das Amtshilfeersuchen ist jedoch nach Treu und Glauben auszulegen (E. 2.5.2). Die DGFP fragt nach dem angewendeten Steuersatz («taux d'imposition qui a été appliqué»). Das deutet eher auf den tatsächlich angewendeten Steuersatz und nicht «nur» den gesetzlichen hin. Ohnehin erklärt auch die Beschwerdeführerin, der

tatsächlich angewendete Steuersatz könne von der DGFP zumindest ansatzweise berechnet werden, wenn dieser die erwünschten Informationen übermittelt würden. Damit ist auch kein überwiegendes Interesse der Beschwerdeführerin ersichtlich, dass diese Information nicht übermittelt wird. Insgesamt erweisen sich die entsprechenden Steuersätze als voraussichtlich erheblich (vgl. BGE 143 II 185 E. 4.4).

### **3.4.5 [...]**

**3.4.6** Die Information über die Zahl der Arbeitnehmenden der Beschwerdeführerin ist ebenfalls für die ersuchende Behörde voraussichtlich erheblich (Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 6.1.1), ebenso die Informationen über die Geschäftsführer der Beschwerdeführerin. Letztere ergeben sich zudem aus dem öffentlichen Handelsregister. Gleiches gilt für das Gründungsdatum der Beschwerdeführerin, welches ebenfalls dem Handelsregister zu entnehmen ist, auch wenn diese Information nicht in den vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraum fällt.

**3.4.7** Steuererklärungen werden nach Praxis der Vorinstanz im Rahmen eines internationalen Informationsaustauschs in Steuersachen grundsätzlich nicht übermittelt (vgl. Urteil des BGer 2C\_764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2, A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.5.2 6. Absatz; s.a. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.5.2). Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, dass die in einer Steuererklärung wiedergegebenen Angaben zu Einkünften und Vermögenswerten vorab Ausfluss der landesinternen steuerlichen Bestimmungen sind. Dabei weist die Steuerdeklaration regelmässig eine nicht zu unterschätzende Komplexität auf, die selbst für schweizerische Steuerpflichtige nicht ohne Weiteres nachvollziehbar ist. Obschon die ausländischen Steuerbehörden durchaus über profunde Kenntnisse im Steuerrecht verfügen, dürfen solche Kenntnisse mit Bezug auf das schweizerische landesinterne Recht und die damit einhergehende Steuerpraxis auf Bundes- sowie auf der Ebene der jeweiligen Kantone und Steuergemeinden nicht ohne Weiteres angenommen werden. Es besteht eine nicht zu unterschätzende Gefahr von Fehlinterpretationen oder weiterem Klärungsbedarf (Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.5.2 6. Absatz; das Urteil wurde ans Bundesgericht weitergezogen, jedoch hatte sich das Bundesgericht zu dieser Frage nicht zu äussern, weil das bundesverwaltungsgerichtliche Urteil diesbezüglich von der Vorinstanz nicht angefochten worden war). Beilagen zur Steuererklärung werden demgegenüber, sofern es sich nicht um amtliche Hilfsblätter handelt,

grundsätzlich ausgetauscht, sofern sie voraussichtlich erheblich sind (Urteil des BVerfG A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 3.5.4).

Demnach ist nicht ausgeschlossen, dass Auszüge aus Steuererklärungen im Rahmen der internationalen Amtshilfeleistung herausgegeben werden. Dies hat aber in engen Grenzen zu geschehen.

Vorliegend hat die DGFP als ersuchende Behörde zwar ausdrücklich um Übermittlung der Steuererklärungen ersucht. Es ist aber nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Informationswert diese zu den zu übermittelnden Informationen haben sollten. Ihnen fehlt es damit an der voraussichtlichen Erheblichkeit, weshalb sie nicht zu übermitteln sind.

**3.5** Im Folgenden sind weitere Vorbringen der Beschwerdeführerin zu beurteilen.

Wie erwähnt (E. 2.3.2) sind Drittpersonen durch das Spezialitätsprinzip geschützt. Nachdem aber international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit dieser Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV die DGFP anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (Urteile des BVerfG 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). Die ESTV wird Ziff. 4 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend zu präzisieren haben.

Weiter Personen musste die Vorinstanz nicht informieren, weil deren Beschwerdeberechtigung nicht evident ist (E. 2.3.3).

**3.6** Die Anwendung des französischen Rechts, insbesondere was Verjährungsregeln und die Anwendung von Art. 57 CGI anbelangt, ist im vorliegenden Verfahren, welches letztlich nur ein Hilfsverfahren ist, nicht zu prüfen, zumal es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, rechtsgenügend darzulegen, dass das Amtshilfeersuchen diesbezüglich offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche aufwies (E. 2.5.1 und 2.6; vgl. Urteil des BVerfG 2C\_275/2017 vom 20. März 2017 E. 2.4.2). Immerhin kann mit Bezug auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin und der DGFP festgehalten werden, dass die französische Steuerbehörde nach internem französischem Recht, soweit ersichtlich, dann keine Kontrollfunktion von Gesellschaften nachweisen müsste, wenn die ausländische Gesellschaft von einem privilegierten Steuerregime profitierte (siehe die Ausführungen der

DGFP hier wiedergegeben in Sachverhalt Bst. A.b). Dies würde jedoch nur bedeuten, dass sie eine Kontrolle der Verrechnungspreise in einem solchen Fall auch dann vornehmen könnte, wenn keine Kontrollfunktion der französischen Gesellschaft gegenüber der ausländischen – oder umgekehrt – nachgewiesen werden könnte. Die Informationen, um die sie ersucht, würde sie grundsätzlich in allen drei Konstellationen benötigen. Beim in diesem Zusammenhang von der Beschwerdeführerin genannten Art. 238 A CGI handelt es sich um eine Beweislastumkehr zu Lasten der steuerpflichtigen Person, wenn ein Steuerprivileg (gemäss dem französischen Recht) der ausländischen juristischen Person (hier also der Beschwerdeführerin) besteht (zu Letzterem: BGE 143 II 185 E. 4.4). Um festzustellen, ob die Beschwerdeführerin gemäss dem französischen Recht eine solche privilegiert besteuerte Gesellschaft ist, wäre die DGFP gerade auf die Angabe zu den von der Beschwerdeführerin bezahlten Steuern angewiesen. Eine reine Kontrollfunktion der einen über die andere Gesellschaft, die im Übrigen vorliegend auch nicht nachgewiesen ist, würde – soweit hier ersichtlich – nicht eine solche Beweislastumkehr bewirken.

**3.7** Es bleibt noch auf zwei Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend das innerstaatliche schweizerische Recht einzugehen:

**3.7.1** Die Frage, ob die Vorinstanz der französischen Gesellschaft Akteneinsicht in sämtliche von der Beschwerdeführerin und der Steuerverwaltung des Kantons [...] edierten Unterlagen gewähren durfte, ohne die Beschwerdeführerin, die den gegenteiligen Antrag gestellt hatte, zu informieren, muss hier nicht beantwortet werden. Die Beschwerdeführerin stellt nämlich vor Bundesverwaltungsgericht keinen entsprechenden Antrag. Zudem handelt es sich vorliegend um verbundene Gesellschaften und nicht Konkurrentinnen, bei denen eine solche Einsicht rechtlich problematischer sein könnte.

**3.7.2** Da die Unterlagen, welche die Vorinstanz der ersuchenden Behörde übermitteln möchte, der Beschwerdeführerin entweder in der Endversion vorlagen oder sich deren Version aus der Schlussverfügung ergab, hat die Vorinstanz den Anspruch der Beschwerdeführerin auf rechtliches Gehör nicht verletzt. Allerdings lässt sich fragen, ob die Verfahrensführung der Vorinstanz, jene Beilagen, die der Beschwerdeführerin noch nicht in der Endversion vorlagen, erst auf explizite Aufforderung durch das Bundesverwaltungsgericht zuzustellen, der Verfahrensbeschleunigung dienlich ist. Immerhin hatte die Beschwerdeführerin den Antrag in ihrer Beschwerde

bereits gestellt (Sachverhalt Bst. D.b letzter Absatz) und das Bundesverwaltungsgericht hatte die Vorinstanz zur Einreichung sämtlicher vorinstanzlicher Akten aufgefordert (im Sachverhalt nicht wiedergegeben). Auch hat die Vorinstanz in der Vernehmlassung zwar festgehalten, die Beschwerdeführerin hätte sich an sie (die Vorinstanz) wenden können, wenn etwas unklar gewesen wäre, dann aber auf die Einreichung jener Beilagen, in Bezug auf welche die Beschwerdeführerin Unklarheiten geltend gemacht hatte, gerade verzichtet, bis sie – wie erwähnt – explizit zu deren Einreichung aufgefordert wurde (Sachverhalt Bst. H und I).

**3.8** Die übrigen, vorstehend nicht explizit geprüften Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe sind im vorliegenden Verfahren erfüllt, was auch von der Beschwerdeführerin nicht bestritten wird.

Mit Ausnahme der Steuererklärungen der Beschwerdeführerin (E. 3.4.7) sind die von der ESTV zur Übermittlung vorgesehenen Informationen und Unterlagen somit der DGFP zu übermitteln.

#### **4.**

Insgesamt ist damit die Beschwerde in Bezug auf die Steuererklärungen gutzuheissen; diese dürfen nicht übermittelt werden. Weiter ist die Vorinstanz anzuweisen, den Spezialitätsvorbehalt anzupassen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **5.**

**5.1** Ausgangsgemäss sind daher die Verfahrenskosten, welche auf Fr. 5'000.-- festzusetzen sind (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 teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von 4/5, also in Höhe von Fr. 4'000.-- aufzuerlegen; der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG). Dieser Betrag ist dem von der Beschwerdeführerin einbezahlten Kostenvorschuss in Höhe von insgesamt Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag in Höhe von Fr. 1'000.-- ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

**5.2** Die Vorinstanz ist zu verpflichten, der Beschwerdeführerin eine entsprechend reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Die Vorinstanz hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

**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.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als die Vorinstanz die Steuer-erklärungen der Beschwerdeführerin der DGFP nicht übermitteln darf. Weiter wird die Vorinstanz angewiesen, die DGFP zusätzlich darauf hinzuwei-sen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu über-mittelnden Informationen nur in Verfahren betreffend die Y. \_\_\_\_\_ SARL verwendet werden dürfen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**2.**

Der Eventualantrag auf Sistierung des Verfahrens, während die Vorinstanz bei der ersuchenden Behörde betreffend Verjährung der Steuerforderung bzw. Abschluss der vom Amtshilfeersuchen umfassten Steuerperioden nachfragt, ist als gegenstandslos geworden abzuschreiben.

**3.**

Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'000.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt Fr. 5'000.-- entnommen. der Restbetrag von Fr. 1'000.-- wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft des vorlie-genden Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteient-schädigung in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

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

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: