



Urteil vom 3. Mai 2023

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Keita Mutombo,
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

Parteien

1. **A. _____ SAS,**
(...),
2. **B. _____ GmbH,**
(...),

beide vertreten durch
Prof. Pascal Hinny, Rechtsanwalt,
und Lukas Aebi, Rechtsanwalt,
Lenz & Staehelin,
(...)
Beschwerdeführerinnen,
gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FR).

Sachverhalt:

A.

Am 23. Dezember 2019 richtete die Direction Générale des Finances Publiques von Frankreich (nachfolgend: DGFP oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Das Ersuchen stützt sich 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) sowie dessen Zusatzprotokoll. Die DGFP ersucht darin um Informationen über die in der Schweiz ansässige B._____ GmbH (beschwerdeberechtigte Person; nachfolgend auch: G._____ Schweiz), weil diese für die Besteuerung der in Frankreich domizilierten Gruppengesellschaft A._____ SAS (betroffene Person; nachfolgend auch: G._____ Frankreich) voraussichtlich erheblich seien. Betroffen seien französische Körperschafts- und Quellensteuern für die Jahre 2014 bis 2018.

Die DGFP bestätigte im Ersuchen zudem, dass der ersuchende Staat in der Lage sei, vergleichbare Auskünfte zu liefern sowie, dass im vorliegenden Fall alle üblichen Ermittlungsmethoden, die das Untersuchungsergebnis nicht beeinträchtigen würden, ausgeschöpft worden seien. Ebenfalls bestätigt wurde die Einhaltung der geltenden Vorschriften an die Geheimhaltung bzw. Vertraulichkeit sowie an die zweckkonforme Verwendung der ersuchten Informationen.

Für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2018 ersuchte die DGFP die ESTV um Beantwortung mehrerer Fragen und um Übermittlung diverser Dokumente zur Überprüfung der «wirtschaftlichen Realität» bzw. «realen» Existenz und Substanz der G._____ Schweiz und zu den Modalitäten ihrer Besteuerung in der Schweiz sowie zum «bond subscription agreement» zwischen G._____ Schweiz und der in Belgien ansässigen C._____ BVBA (nachfolgend: G._____ Belgien).

Im Einzelnen ersuchte die DGFP um die Beantwortung folgender Fragen:

« C1 RENSEIGNEMENTS FISCAUX GENERAUX

C1.0 Informations contextuelles spécifiques

En 2015 [A._____ SAS] a absorbé ses filiale et sous-filiale [D._____] et [E._____].

C1-1. [B._____ GmbH] est-elle connue de vos autorités fiscales?

C1-2. Si [B._____ GmbH] est connue de vos autorités fiscales, veuillez indiquer le type d'adresse où elle est enregistrée ?

C1-3. [B._____ GmbH] exerce-t-elle des activités économiques?

C1-4. Quelles sont ses activités économiques principales?

C1-5. Veuillez indiquer les noms des responsables au sein de [B._____ GmbH] (par exemple directeur général, membre du conseil d'administration, actionnaire, société appartenant au groupe, etc.), s'ils sont connus.

C1-6. Veuillez indiquer le nom du conseiller fiscal/comptable fiscaliste de [B._____ GmbH], s'il est connu.

C1-7. [A._____ SAS] (venant aux droits et obligations des sociétés [D._____] et [E._____]) possède-t-elle un établissement stable dans votre Etat ? Veuillez préciser ses principales caractéristiques.

C1-8. [B._____ GmbH] est-elle résidente de votre Etat en vertu de la législation nationale et/ou de la convention fiscale applicable ?

C1-12. Quelle(s) est(sont) le(s) entité(s) propriétaire(s)/actionnaire(s) de [B._____ GmbH] ?

C1-13. Veuillez fournir de copies de tous les documents pertinent suivants au titre de la période du 01/01/2014 au 31/12/2018 :

- 1. Copie des statuts ;*
- 2. Copie des procès-verbaux de conseil d'administration et d'assemblée générale (ils peuvent être postérieur à 2018) ;*
- 3. Copie des bilans, comptes de résultats et annexes ;*
- 4. Copies des déclarations fiscales déposées ;*

5. Copie des déclarations fiscales déposées au titre de l'éventuelle intégration fiscale ; "
6. Copie des avis d'imposition ;
7. Copie de tout ' Ruling ' (agrément) concernant [B._____ GmbH].

C8. PLACEMENTS FINANCIERS ET INVESTISSEMENTS DANS DES ACTIFS INCORPORELS

C8-0. Informations contextuelles spécifiques

[C._____ BVBA] a émis un emprunt obligatoire (' bond subscription agreement ') d'un montant de EUR [XXX.XXX.XXX] le 01/01/2014 souscrit par [B._____ GmbH], et ce, à hauteur de 1.000 obligations (' Bonds ') de EUR [X.XXX] chacune soit EUR [X.XXX.XXX].

C8-1. Type d'investissement

Obligations / ' Bonds '

C8-2. L'investissement indiqué ci-dessus a-t-il appartenu ou appartient-il à [B._____ GmbH] ?

C8-3. Quelle était la date et le prix d'acquisition ? Veuillez préciser la devise.

C8-4. Comment l'investissement a-t-il été financé ?

C8-5. Le rendement sur investissement et/ou prix de vente obtenue sont-ils payés à d'autres personnes que les bénéficiaires de l'investissement ?

C8-10. Autres questions pour les années 2014 à 2018 :

1. Veuillez indiquer le montant des intérêts comptabilisés par [B._____ GmbH] au titre de l'application du ' bond subscription agreement ' ;
2. Veuillez indiquer le taux d'imposition, prévu par les législations suisse et cantonale, des intérêts perçus dans ce cadre par [B._____ GmbH] en provenance de [C._____ BVBA] ;

3. *Veuillez préciser le taux d'imposition effectivement appliqué à ces intérêts ;*
4. *[B._____ GmbH] bénéficie-t-elle d'un agrément de la part de l'administration fiscale suisse ou cantonale au titre de son activité d'une manière générale ou au titre des intérêts perçus de [C._____ BVBA] (si oui, veuillez le mettre à disposition) ?;*
5. *Existe-t-il une explication, fiscale ou non, connue des autorités fiscales suisses à la structuration du 'bond subscription agreement', [B._____ GmbH] souscrivant à 1.000 'Bonds' tandis que [F._____ LLC] souscrit à 123.800 'bonds' ?*
6. *Veuillez indiquer comment [B._____ GmbH] finance la souscription à l'emprunt obligataire ?*
7. *En cas de financement par endettement (prêt, obligations etc.), veuillez préciser le nom et la localisation de l'entité concernée, les sommes en cause et les conditions juridiques et financières appliquées (joindre le contrat) ;*

C8-11. Veuillez fournir des copies de tous les documents pertinents suivants :

1. *Contrat(s) de financement de tous ordres (emprunt, obligation etc.) de [B._____ GmbH] ;*
2. *'rulings' (agrément) accordé à [B._____ GmbH].*

C9. PRETS ET CREDITS

C9-0. Informations contextuelles spécifiques

[C._____ BVBA] a émis un emprunt obligataire ('bond subscription agreement') d'un montant de EUR [XXX.XXX.XXX] le 01/01/2014 souscrit par [B._____ GmbH], et ce, à hauteur de 1.000 obligations ('Bonds') de EUR [X.XXX] chacune soit EUR [X.XXX.XXX].

C9-1. Le prêt a-t-il effectivement été accordé ?

C9-2. Veuillez fournir les détails complets du prêt.

C9-3. Sous quelle forme le prêt a-t-il été accordé ?

C9-4. Le prêt a-t-il été garanti ?

C9-5. Le prêt accordé a-t-il été remboursé ?

C9-6. Veuillez indiquer le taux d'intérêt annuel et la méthode de calcul.

C9-7. Existe-t-il des liens entre l'emprunteur et le prêteur ?

C9-8. Selon les renseignements disponibles, les ressources étaient-elles suffisantes pour accorder le prêt ?

C9-9. Pour la période du 01/01/2014 au 31/12/2018 :

1. Veuillez indiquer le montant des intérêts comptabilisés par [B. _____ GmbH] au titre de l'application du 'bond subscription agreement' ;
2. Veuillez indiquer le taux d'imposition, prévu par les législations suisse et cantonale, des intérêts perçus dans ce cadre par [B. _____ GmbH] en provenance de [C. _____ BVBA] ;
3. Veuillez préciser le taux d'imposition effectivement appliqué à ces intérêts ;
4. [B. _____ GmbH] bénéficie-t-elle d'un agrément de la part de l'administration fiscale suisse ou cantonale au titre de son activité d'une manière générale ou au titre des intérêts perçus de [C. _____ BVBA] (si oui, veuillez le mettre à disposition) ?;
5. Existe-t-il une explication, fiscale ou non, connue des autorités fiscales suisses à la structuration du 'bond subscription agreement', [B. _____ GmbH] souscrivant à 1.000 'Bonds' tandis que [F. _____ LLC] souscrit à 123.800 'bonds' ?
6. Veuillez indiquer comment [B. _____ GmbH] finance la souscription à l'emprunt obligataire ?
7. En cas de financement par endettement (prêt, obligations etc.), veuillez préciser le nom et la localisation de l'entité concernée, les sommes en cause et les conditions juridiques et financières appliquées (joindre le contrat) ;

C9-10. Veuillez fournir des copies de tous documents pertinents suivants :

1. *Contrat(s) de financement de tous ordres (emprunt, obligation etc.) de [B._____ GmbH] ;*
2. *‘ rulings ‘ (agrément) accordé à [B._____ GmbH]. »*

B.

Am 21. Januar 2020 forderte die ESTV G._____ Schweiz auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen sowie die im Ausland ansässige G._____ Frankreich über das Amtshilfeverfahren zu informieren und diese aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. Dieser Aufforderung kam G._____ Schweiz nach; zudem reichte sie unaufgefordert eine Stellungnahme ein.

Mit Schreiben vom 17. Februar 2020 an die ESTV bezeichnete G._____ Frankreich als ihre Zustellungsbevollmächtigte die G._____ Schweiz.

C.

Ebenfalls am 21. Januar 2020 forderte die ESTV das Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: Steueramt ZH) auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen. Das Steueramt ZH kam dieser Aufforderung nach.

D.

Am 17. Februar 2020 reichte G._____ Schweiz unaufgefordert eine Stellungnahme ein, woraufhin die ESTV der DGFP gleichentags eine Rückfrage betreffend den ersuchten Zeitraum stellte. Die DGFP antwortete am 3. März 2020 und bestätigte, dass das Ersuchen den Zeitraum von 2014 bis 2018, und nicht lediglich den Zeitraum von 2016 bis 2018 betreffe.

E.

Am 10. März 2020 stellte die ESTV G._____ Schweiz eine ergänzende Editionsverfügung zu, welcher letztere am 24. April 2020 nachkam und gleichzeitig erneut unaufgefordert in der Sache Stellung nahm.

F.

Am 28. April 2020 stellte die ESTV dem Steueramt ZH eine ergänzende Editionsverfügung zu. Das Steueramt ZH kam dieser Aufforderung am 29. Mai 2020 nach.

G.

Da die G._____ Schweiz im vom Ersuchen betroffenen Zeitraum eine

Zweigniederlassung im [Kanton in der Schweiz] unterhielt, forderte die ESTV die Administration fiscale cantonale de [Kanton in der Schweiz] (nachfolgend: Steuerverwaltung [...]) am 18. Mai 2020 auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen. Am 11. Juni 2020 stellte die ESTV der Steuerverwaltung [...] sodann eine ergänzende Editionsverfügung zu. Die Steuerverwaltung [...] kam den Aufforderungen am 12. Juni 2020 (betreffend die ersuchten Informationen) sowie am 15. Juni 2015 (betreffend die ergänzenden Informationen) nach.

H.

Am 23. Juni 2020 gewährte die ESTV sowohl G._____ Schweiz als auch G._____ Frankreich Akteneinsicht. Zudem wies sie auf die Möglichkeit des vereinfachten Verfahrens mittels Zustimmung zur Informationsübermittlung hin.

G._____ Schweiz reichte innert erstreckter Frist am 24. Juli 2020 eine Stellungnahme ein.

I.

Am 21. Oktober 2020 stellte die ESTV der DGFP eine weitere Rückfrage betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der im Ersuchen unter der Rubrik C1 («RENSEIGNEMENTS FISCAUX GENERAUX») angeforderten Informationen über G._____ Schweiz sowie betreffend die Aktualität des Ersuchens. Letztere antwortete darauf am 5. November 2020 und bestätigte zudem, die ersuchten Informationen nach wie vor zu benötigen. Daraufhin reichte G._____ Schweiz nach erfolgter Akteneinsicht am 2. Dezember 2020 eine weitere Stellungnahme ein.

J.

Am 27. Januar 2021 fand eine telefonische Besprechung zwischen der ESTV und G._____ Schweiz statt.

K.

Mit Schreiben vom 25. Februar 2021 zeigte Rechtsanwalt Lukas Aebi das Mandatsverhältnis zu G._____ Schweiz und am 8. März 2021 jenes zu G._____ Frankreich gegenüber der ESTV an.

L.

Mangels Zustimmungen zum Informationsaustausch erging am 21. April 2021 die Schlussverfügung der ESTV gegenüber G._____ Frankreich als betroffener Person und G._____ Schweiz als beschwerdeberechtigter Person. Die ESTV kam nach erfolgter Prüfung des Ersuchens zum

Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe betreffend G._____ Frankreich zu leisten sei (Ziffer 1 des Dispositivs).

In Ziffer 2 des Dispositivs nannte die ESTV die bei G._____ Schweiz, dem Steueramt ZH sowie der Steuerverwaltung [...] edierten und zu übermittelnden Informationen und Dokumente betreffend G._____ Schweiz. Zur Übermittlung vorgesehen sind namentlich Auskünfte zu Sitz und Zweigniederlassungen, Handelsregistrauszüge, Statuten, Angaben zum Aktionariat und den zeichnungsberechtigten Personen, Protokolle der Geschäftsleitungssitzungen und Gesellschafterversammlungen, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Steuererklärungen, Veranlagungsverfügungen, Rulings, Verträge im Zusammenhang mit dem betreffenden «bond subscription agreement» und betreffend weitere (gruppeninterne) Finanzierungsvereinbarungen sowie Angaben zu Steuersätzen und zur Höhe der entrichteten Steuer (vgl. E. 3.1.2). Zudem wies die ESTV darauf hin, dass nicht amts-hilfefähige Informationen, die nicht ausgesondert werden konnten, geschwärzt worden seien.

In Ziffer 3 des Dispositivs lehnte die ESTV den Antrag von G._____ Schweiz auf Nichteintreten auf das Amtshilfeersuchen sowie auf Nichtübermittlung der ersuchten Informationen ab. Hingegen wurde der Antrag auf Unkenntlichmachung der voraussichtlich nicht erheblichen Informationen gutgeheissen; die ESTV verfügte, dass Namen und Kontaktdaten von in den Unterlagen genannten Mitarbeitenden der Steuerbehörden sowie der Revisoren und Daten ausserhalb des ersuchten Zeitraums zu schwärzen seien und Schwärzungen in Annexe 2 (beinhaltend die Statuten), welche «fälschlicherweise bei Versand der Notifikationsschreiben nicht angewendet worden» seien, sondern «im Schwärzungsvorschlag versendet» worden seien, in der Übermittlung geschwärzt würden.

In Ziffer 4 des Dispositivs verfügte die ESTV, sie werde die DGFP auf die Geheimhaltung der Informationen sowie auf das Spezialitätsprinzip hinweisen.

M.

Am 26. April 2021 gewährte die ESTV G._____ Frankreich sowie G._____ Schweiz ergänzende Akteneinsicht in neu hinzugekommene Aktenstücke.

N.

Am 21. Mai 2021 liessen G._____ Frankreich (nachfolgend: Beschwerdeführerin 1) und G._____ Schweiz (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2, zusammen: die Beschwerdeführerinnen) mit einer gemeinsamen Rechtsschrift beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Schlussverfügung vom 21. April 2021 erheben. Sie beantragen in erster Linie (Ziffer 1), die Schlussverfügung sei aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen sei nicht einzutreten, eventualiter sei das Amtshilfeersuchen abzuweisen und der DGFP im vorinstanzlichen Verfahren keine Amtshilfe zu leisten

Eventualiter (Ziffer 2) beantragen die Beschwerdeführerinnen, es sei Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung aufzuheben, gewisse – im Antrag in Ziffer 2a bezeichnete – Unterlagen seien auszusondern und von der Übermittlung auszunehmen und weitere – im Antrag in Ziffer 2b bezeichnete – Unterlagen seien vor der Übermittlung zu schwärzen. Zudem seien die Antworten auf die in Ziffer 2c des Antrags bezeichneten Fragen durch den Text «*L'Administration fédérale des contributions ne fournit pas d'assistance administrative en matière fiscale pour cette question dans le cas d'espèce*» zu ersetzen.

Subeventualiter (Ziffer 3) beantragen die Beschwerdeführerinnen, Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung sei aufzuheben und in den im Antrag bezeichneten Unterlagen seien die genannten Angaben vor der Übermittlung zu schwärzen.

Subsubeventualiter (Ziffer 4) beantragen die Beschwerdeführerinnen die Aufhebung von Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung sowie die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz mit der verbindlichen Weisung, die in Ziffer 2 und 3 der Rechtsbegehren bezeichneten Unterlagen bzw. Informationen von der Übermittlung auszunehmen bzw. zu schwärzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Eidgenossenschaft.

In *prozessualer Hinsicht* beantragen die Beschwerdeführerinnen die Anonymisierung des Urteils in vorliegender Sache sowie die Vermeidung von Formulierungen, die Rückschlüsse auf die Identität der Beschwerdeführerinnen erlauben oder Informationen preisgeben würden, die mit dem Amtshilfeersuchen erfragt werden. Den Beschwerdeführerinnen sei vor Publikation des Urteils Gelegenheit zu geben, sich zu der vorgesehenen Anonymisierung zu äussern.

O.

Die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 15. Juli 2021 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Mit Zwischenverfügung vom 4. August 2021 wurde den Beschwerdeführerinnen antragsgemäss Einsicht in die von der Vorinstanz zugestellten Verfahrensakten gewährt und eine Frist zur Stellungnahme angesetzt.

P.

Mit Replik vom 6. September 2021 weisen die Beschwerdeführerinnen auf ihrer Ansicht nach falsche bzw. unerhebliche Ausführungen der Vorinstanz in der Vernehmlassung hin; im Übrigen halten sie an ihren bisherigen Ausführungen und Anträgen fest.

Q.

Mit Zwischenverfügung vom 8. Februar 2023 teilte die Instruktionsrichterin einen Wechsel im Spruchkörper (Instruktionsrichterin und Gerichtsschreiberin) mit.

Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Unterlagen wird – sofern sie für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der französischen DGFP vom 23. Dezember 2019 gestützt auf Art. 28 des DBA CH-FR zugrunde (vgl. Sachverhalt Bst. A). Die Durchführung dieser Abkommensbestimmung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-FR – nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3

1.3.1 Die Beschwerdeführerinnen haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind als Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügung und Personen, die vom Amtshilfeersuchen betroffen sind bzw. über welche Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist – vorbehaltlich E. 1.3.2 – einzutreten.

1.3.2 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.). Der Eventualantrag und der Subeventualantrag der Beschwerdeführerinnen betreffen teilweise Drittinteressen. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Vorbehalten bleibt eine Überprüfung des Eventual- und Subeventualantrags unter dem Gesichtspunkt der voraussichtlichen Erheblichkeit (siehe dazu E. 3.5.3.4 und E. 3.5.6.12).

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

1.5 Die prozessualen Anträge der Beschwerdeführerinnen betreffend die Anonymisierung des vorliegenden Urteils sowie betreffend die Stellungnahme zu dessen anonymisierten Fassung vor der Publikation beschlagen nicht die im Rahmen der vorliegenden Beschwerde materiell zu beurteilenden Rechtsfragen, sondern den dem Urteil «nachgelagerten» Prozess. Aus diesem Grund ist vorliegend nicht weiter darauf einzugehen. Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die Anonymisierung von Urteilen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen der geltenden Praxis des Bundesverwaltungsgerichts entspricht (vgl. Art. 8 Abs. 1 des Informationsreglements vom 21. Februar 2008 für das Bundesverwaltungsgericht [SR 173.320.4]). Namen sind zu anonymisieren, Sachverhalte zu verallgemeinern und Textpassagen so zu formulieren, dass sie keine Rückschlüsse auf ersuchte Informationen zulassen. Den berechtigten Interessen der Beschwerdeführerinnen am Persönlichkeits- und Datenschutz wird damit hinreichend Rechnung getragen (vgl. Urteile des BVGer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 13; A-4681/2021 vom 19. August 2022 E. 3.10).

2.

2.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft die Steuerjahre 2014 bis 2018 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).

2.2 Gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und

Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, *voraussichtlich erheblich* sind (vgl. dazu E. 2.7), 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).

2.3 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-4143/2018 vom 28. Mai 2015 E. 2.2.1).

2.4

2.4.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche *Vertrauensprinzip*. Diesem Grundsatz nach besteht – ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen *Ordre public* (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2.).

2.4.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen *offensichtlicher* Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2;

A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4).

2.4.3 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen 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; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). 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 (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

2.4.4 Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; A-381/2018 vom 21. November 2019 E. 4.2).

2.5 Die Auslegung von Amtshilfeversuchen muss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks und in einer Weise erfolgen, die den wirksamen Informationsaustausch zwischen den Vertragsparteien nicht behindert (vgl. Ziff. XI Abs. 4 des Zusatzprotokolls). Dies gebietet ebenso der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach *Treu und Glauben* zu erfüllen haben (*pacta sunt servanda*, kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK; SR 0.111]; vgl. BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_287/2019, 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3).

2.6

2.6.1 Nach Ziff. XI Abs. 1 des Zusatzprotokolls stellt die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ein Begehren erst dann, wenn alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Information ausgeschöpft sind (sog. *Subsidiaritätsprinzip*, vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG).

2.6.2 Zur Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips muss der ersuchende Staat nicht sämtliche innerstaatlichen Auskunftsmittel ausschöpfen, sondern lediglich diejenigen, die für ihn nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind (Urteile des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5 m.w.H.; 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 4.4). Entscheidend ist die Gewährleistung einer effektiven Steueramtshilfe, ohne dass der ersuchende Staat die Last der Informationsbeschaffung jedoch auf den ersuchten Staat abwälzt (vgl. Urteil des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.4; Urteil des BVGer A-3320/2017 vom 15. August 2018 E. 3.3.3). Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteil des BVGer A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und 11). Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung wird insbesondere eine vorgängige Befragung der betroffenen Person nicht vorausgesetzt, damit ein Amtshilfeersuchen gestellt werden kann. Demgegenüber ist das Erfordernis der Ausschöpfung der innerstaatlichen Mittel im ersuchenden Staat zumindest dann nicht erfüllt, wenn das Steuerjahr im Zeitpunkt des Ersuchens noch nicht abgelaufen war und die steuerpflichtige Person noch gar keine Möglichkeit hatte, ihre Steuererklärung einzureichen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-840/2022 vom 19. Januar 2023 E. 2.3.4 f.).

2.6.3 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.4) besteht in Amtshilfeverfahren grundsätzlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel, zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.1; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.2.1).

2.7

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

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

2.7.3 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).

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Demgegenüber fehlt es einem Amtshilfeersuchen bzw. den darin erfragten Informationen an der voraussichtlichen Erheblichkeit, wenn das Amtshilfeersuchen zur Beschaffung von Beweismitteln aufs 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.).

2.7.4 Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staats zu ermöglichen (vgl. E. 2.2), können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die

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

Im Zusammenhang mit *verbundenen Gesellschaften* können – je nach Untersuchungsgegenstand – rechtsprechungsgemäss insbesondere die folgenden Informationen für das ausländische Steuerverfahren relevant und daher voraussichtlich erheblich sein:

Zur Feststellung der Existenz eines Unternehmens: Informationen über den Betrieb, die Anzahl Angestellten und die Räumlichkeiten der Gesellschaft; Namen und Adressen von Angestellten eines schweizerischen Unternehmens sowie der Namen dessen Klienten (vgl. Urteil des BGer 2C_690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.5 und E. 4.4).

Zur Feststellung der wirtschaftlichen Berechtigung: Informationen zur Organisationsstruktur, den Eigentümern, Organen und unterschiftsberechtigten Personen eines Unternehmens (Urteile des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.4; 2C_702/2020 vom 15. März 2021 E. 6.4.3; Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 4.4).

Zur Kontrolle der Angemessenheit von Verrechnungspreisen: insbesondere Steuererklärungen, Bilanzen, Betriebsstättengewinnausscheidungen, Erfolgsrechnungen sowie namentlich Informationen hinsichtlich Steuerregime, Steuerfaktoren und die angewandten Steuersätze (Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.2 f. und 4.5; 2C_411/2016 [et al.] vom 13. Februar 2017 E. 4). Diesbezüglich hielt das Bundesgericht zudem unter Bezugnahme auf Ziff. 5.16 ff. der von der OECD erstellten und von der Schweiz als Interpretationshilfe heranziehbaren Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen 2010 (nachfolgend: OECD-LL 2010; abrufbar unter www.oecd-library.org > Catalogue > Books > Themes > Taxation > Periodicals > OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations > 2010 [letztmals besucht am

27. März 2023]) zum einen fest, dass die genaue Art und das genaue Ausmass der Informationen, die für eine Verrechnungspreisprüfung massgeblich sind, je nach Einzelfall unterschiedlich sein können.

Zum anderen könne es in besonderen Fällen vorteilhaft sein, sich auf Informationen über *jedes* verbundene Unternehmen, das an den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt ist, zu beziehen. Beispielfhaft handle es sich dabei um folgende Informationen:

- a) ein Überblick über den Geschäftsbetrieb,
- b) der Organisationsaufbau,
- c) die Beteiligungsverhältnisse innerhalb des multinationalen Konzerns,
- d) die Höhe des Umsatzes und die Ergebnisse aus der Geschäftstätigkeit der letzten, dem Geschäftsvorfall vorangehenden Jahre,
- e) der Umfang der Geschäftsvorfälle, die der Steuerpflichtige mit *ausländischen verbundenen Unternehmen* tätigt, beispielsweise der Umsatz von Umlaufvermögen, die Erbringung von Dienstleistungen, die Vermietung und Verpachtung materieller Wirtschaftsgüter, die Nutzung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie die Entrichtung bzw. Vereinnahmung von *Darlehenszinsen* (Ziff. 5.18 OECD-LL).

Zudem würden gemäss Ziff. 5.25 OECD-LL auch finanzwirtschaftliche Informationen von Vorteil sein können, wenn Gewinn und Verlust zwischen verbundenen Unternehmen verglichen werden sollen, mit denen der Steuerpflichtige den Verrechnungspreisvorschriften unterliegende Geschäftsvorfälle tätigt (vgl. Urteil des BGer 2C_411/2016 vom 13. Februar 2017 E. 4.1).

2.7.5 Ferner sieht im Zusammenhang mit internationalen Konzerngesellschaften Art. 9 DBA CH-FR explizit vor, dass ein Vertragsstaat Gewinnaufrechnungen bei ansässigen Unternehmen vornehmen kann, wenn zwischen zwei verbundenen Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt wurden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden und das ansässige Unternehmen wegen ebendieser Bedingungen Gewinne nicht erzielt hat, die es andernfalls erzielt hätte. Dementsprechend zählt der – nicht verbindliche aber ebenfalls als Interpretationshilfe heranziehbare (vgl. Urteil des BGer 2C_411/2016 [et al.] vom 13. Februar 2017 E. 4.1) – OECD-Kommentar (Version 2017; Model Tax Convention on Income and on Capital) Informationen, die dazu benötigt werden, den Gewinn zwischen verbundenen Gesellschaften richtig zu

verteilen, zu denjenigen Informationen, die der Durchsetzung des Abkommens (vgl. E. 2.2) dienen können. So wird festgehalten, es sei möglich, dass Informationen benötigt würden, um die Gewinnverteilung zwischen verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten richtig vornehmen zu können (OECD-Kommentar, Ziff. 7 Bst. c zu Art. 26).

2.7.6 Ersuchte Informationen sind schliesslich auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden, solange sie die Voraussetzungen der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (sog. *Verifikationszweck*, vgl. Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3; A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 3.1.2). Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bedingt dabei nicht zwingend einen Informationsmehrwert im Vergleich zu den übrigen zu übermittelnden Informationen, sondern einen Zusammenhang zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt. Die ersuchende Behörde ist daher auch nicht verpflichtet, im Ersuchen einen zusätzlichen Informationswert aufzuzeigen (Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.3).

2.7.7 Die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen muss sich bereits *aus dem Amtshilfeersuchen* ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die ersuchte Behörde zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Informationen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind. Keine Rolle spielt dabei hingegen, ob sich die ersuchten Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als schlussendlich nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.2.2).

2.7.7.1 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann *in der Regel* nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit daher auf eine Prüfung der *Plausibilität* des Ersuchens (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018

vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.). Dabei hat die ersuchte Behörde nicht zu entscheiden, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern sie muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2 sowie 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.). Dementsprechend hat der ersuchte Staat auch nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden Staats zu prüfen, um über die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu befinden (BGE 144 II 206 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.4.3). Ferner besteht im Amtshilfeverfahren weder eine Bagatellgrenze, noch muss aus Sicht des ersuchten Staats zwischen einer Gesellschaft und der ausländischen steuerpflichtigen Person eine Mindestintensität an ihre Beziehungsnähe angenommen werden, um die voraussichtliche Erheblichkeit zu begründen. Welche Intensität eine Beziehungsnähe annehmen muss, bevor sie für den ausländischen Steuerpflichtigen Steuerfolgen nach sich zieht, ist eine Frage des Steuerrechts des ersuchenden Staats und vom ersuchten Staat – wie gesagt – nicht zu prüfen (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.6; 142 II 69 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.6.2).

2.7.7.2 Der ersuchte Staat darf somit Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne der Amtshilfeklausel seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich bzw. wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 mit Hinweisen). Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht besonders hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.4.3).

2.8

2.8.1 Art. 28 Abs. 3 DBA CH-FR schränkt die Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abweichen (Bst. a); Informationen

zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b) oder die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem *Ordre public* widerspräche (Bst. c).

Art. 8 Abs. 1 StAhiG i.V.m. Art. 28 Abs. 3 Bst. a DBA CH-FR begrenzt die Zulässigkeit von Untersuchungsmassnahmen insoweit, als dass für die Durchsetzung eines Amtshilfeersuchens nur jene Massnahmen zur Verfügung stehen sollen, die zur Veranlagung und Durchsetzung gleichartiger schweizerischer Steuern zur Verfügung stünden. Wo sich ein Amtshilfeersuchen auf Einkommens- bzw. Gewinnsteuern bezieht, haben sich die Untersuchungsmassnahmen der ESTV somit an Art. 123-129 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) zu halten (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.4.1).

2.8.2 Ob Informationen nach innerstaatlichem Recht im Sinn von Art. 28 Abs. 3 Bst. b DBA CH-FR beschafft werden können, hängt davon ab, bei wem diese eingefordert werden und inwiefern die Person, über welche Informationen verlangt werden, vom Amtshilfegesuch betroffen ist. In dem Sinne unterscheidet das DBG zwischen der umfassenden Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person in Art. 123-126a DBG und der eingeschränkten Mitwirkungspflicht von Dritten in Art. 127-129 DBG.

2.8.3 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt bei der Amtshilfe auf Ersuchen als *betroffene Person* diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Es handelt sich hierbei um einen formellen Begriff. Die Frage, ob die als betroffen bezeichnete Person auch in materieller Hinsicht als betroffen zu gelten hat, ist im Einzelfall zu klären, wobei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung massgeblich darauf abzustellen ist, ob die Informationen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 3.3 und 4.5 auch publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 [2015/2016] S. 559 ff.; ferner: BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.).

2.8.4 In der Regel bezweckt das Amtshilfegesuch, Informationen über die darin genannte, *im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person* zu erlangen. Die ausländische steuerpflichtige Person gilt dann regelmässig als betroffene Person i.S.v. Art. 3 Bst. a StAhiG. Sie ist nach innerstaatlichem Recht grundsätzlich umfassend mitwirkungspflichtig. Gemäss Art. 126

DBG hat sie insbesondere alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Abs. 1) und hat auf Verlangen Auskunft zu erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen (Abs. 2). Dasselbe gilt gemäss Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14), wonach Steuerpflichtige gegenüber den schweizerischen Steuerbehörden zur Herausgabe bzw. Beschaffung aller relevanter Informationen verpflichtet sind (vgl. auch Art. 9 Abs. 3 StAhiG; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.2 m.w.H.).

2.8.5 In gewissen Konstellationen ist es jedoch unumgänglich, Informationen auch über Personen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (vgl. Urteil des BVer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.3.1). Je nach Rolle im fraglichen Sachverhalt können *im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Personen* trotzdem vom Amtshilfeersuchen auch materiell betroffen sein. Sie gelten dann – je nach Kontext – ebenfalls als betroffene Personen im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG. So hat das Bundesgericht beispielsweise in Verrechnungspreisfällen die schweizerische, – im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige aber an einer dort steuerlich relevanten Transaktion beteiligte – Konzerngesellschaft, über welche vom ersuchenden Staat Informationen erwünscht werden, als betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG qualifiziert (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3 und 5.1 m.w.H.; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.1 und 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 6.2).

2.8.6 Bei einer zwar im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG betroffenen Person, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat jedoch nicht geltend gemacht wird, kommt es für die Erhältlichkeit der verlangten Informationen darauf an, ob diese geeignet sind, ihre *eigene* Besteuerung zu beeinflussen (BGE 142 II 69 E. 5.3).

Sind die Informationen, die von der Person verlangt werden, für die Besteuerung von (im ersuchenden Staat steuerpflichtigen) Geschäftspartnern relevant – was in Amtshilfeverfahren aufgrund des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit regelmässig der Fall sein muss – *und* ist die Information geeignet, Einfluss auf die eigene Besteuerung zu haben, bemisst sich die Mitwirkungspflicht einer im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtigen Informationsinhaberin rechtsprechungsgemäss auch nach Art. 123-126 DBG (BGE 142 II 69 E. 5.1.2 f. m.w.H.; Urteil des BGer

2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.3). Folglich ist die so betroffene Person ebenfalls umfassend auskunftspflichtig (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.1.4 und Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.4).

Andernfalls, d.h. wenn die verlangte Information offensichtlich keinen Einfluss auf die eigene Besteuerung hat, unterliegt die nach Art. 3 Bst. a StAhiG betroffene aber im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtige Person gegenüber den Steuerbehörden lediglich den eingeschränkten Mitwirkungspflichten von Dritten gemäss Art. 127 ff. DBG bzw. Art. 43 ff. StHG (vgl. BGE 142 II 69 E. 5.2; Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.3). Art. 127 Abs. 1 Bst. e DBG beschränkt dann die Mitwirkungspflicht von Personen, die mit der (im ersuchenden Staat) steuerpflichtigen Person Geschäfte getätigt haben, darauf, über die beiderseitigen Ansprüche und Leistungen schriftliche Bescheinigungen auszustellen (vgl. Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.4.2.2).

2.8.7 Anders verhält es sich, wenn sich die verlangten Informationen bereits im Besitz einer kantonalen Steuerverwaltung befinden. In diesem Fall bestehen hinsichtlich der Informationsbeschaffung unabhängig davon, ob die nach Art. 3 Bst. a StAhiG betroffene Person im ersuchenden Staat steuerpflichtig ist oder nicht, keine Einschränkungen gemäss Art. 28 Abs. 3 Bst. b DBA CH-FR. Dies ergibt sich daraus, dass Art. 111 Abs. 1 DBG bzw. Art. 39 StHG die Steuerbehörden verpflichtet, einander kostenlos die benötigten Auskünfte zu erteilen und einander Einsicht in die amtlichen Akten zu gewähren. Im Kontext der internationalen Amtshilfe sind mit «benötigten Auskünften» Informationen gemeint, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. Urteil des BGer 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 7.3; Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2015 E. 2.4.2.3).

2.8.8 Von Art. 3 Bst. a StAhiG zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Hierbei handelt es sich um Personen, die nichts mit dem im Amtshilfeverfahren geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also *rein zufällig* in den zu übermittelnden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 2.1.1). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.).

2.8.8.1 Die Übermittlung von Informationen zu nicht betroffenen Personen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist grundsätzlich nicht zulässig, es sei denn, die Informationen sind voraussichtlich erheblich *und* ihre Aushändigung verhältnismässig (vgl. BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.3, zur Publikation vorgesehen). Der Name einer Drittperson kann somit in den zu übermittelnden Unterlagen nur belassen werden, wenn dies auch geeignet ist, die steuerliche Situation der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person zu erhellen (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.3; Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3).

2.8.8.2 Sollen Informationen über Dritte nicht übermittelt werden, so genügt es rechtsprechungsgemäss nicht, pauschal vorzubringen, dass es sich bei den in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnten Personen um unbeteiligte Dritte handle. Vielmehr ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5).

2.9 Ersuchte Informationen, die mangels voraussichtlicher Erheblichkeit bzw. mangels Erhältlichkeit nicht übermittelt werden dürfen, sind auszusondern oder unkenntlich zu machen (Art. 17 Abs. 2 StAhiG, Art. 28 Abs. 3 DBA CH-FR, Art. 8 Abs. 1 StAhiG; vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1; Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.2.3).

2.10

2.10.1 Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden.

2.10.2 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung weist das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension auf. Demnach dürfen Informationen nicht nur bloss für Steuerzwecke gemäss Art. 28 DBA CH-FR – was steuerrechtliche Sanktionen einschliesst – sondern auch nur gegenüber denjenigen Personen, gegen welche sich das Amtshilfegesuch ausdrücklich richtet, verwendet werden (Urteile des BGer 2C-780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4; 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.1 ff.).

3.

Im vorliegenden Fall ist vorab festzuhalten, dass das beschwerdegegenständliche Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR (vgl. E. 2.3) erfüllt. Das Ersuchen der DGFP beinhaltet für einen bestimmten Zeitraum konkrete Fragen bzw. beschreibt konkret die verlangten Informationen, die sich auf eine identifizierte (betroffene) Person im Rahmen einer in Frankreich laufenden Steueruntersuchung sowie auf eine identifizierte Informationsinhaberin in der Schweiz beziehen (vgl. Sachverhalt Bst. A).

Strittig ist aber, ob das *Subsidiaritätsprinzip* eingehalten wurde (E. 3.1), ob die im Gesuch verlangten Informationen nicht zu einer unzulässigen *Beweisforschung* führen (E. 3.1.) bzw., ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 3.5). Bevor auf die diesbezüglichen konkreten Beanstandungen der Beschwerdeführerinnen eingegangen wird, ist zur Beantwortung dieser Fragen vorgängig zu klären, für welchen Sachverhalt (gemäss Ersuchen) welche Informationen verlangt werden bzw. übermittelt werden sollen (E. 3.2 und 3.3). Zudem ist ebenfalls vorab zu bestimmen, inwiefern die Beschwerdeführerin 2 vom Amtshilfeersuchen betroffen ist und ob sich bereits daraus Gründe ergeben, die der Amtshilfe entgegenstehen (E. 3.4).

3.1

3.1.1 Die Beschwerdeführerinnen rügen eine Verletzung des *Subsidiaritätsprinzips* durch die ersuchende Behörde, indem diese die üblichen innerstaatlichen Mittel nicht ausgeschöpft habe.

Die Beschwerdeführerinnen beanstanden zum einen, dass die Erklärung der DGFP im Ersuchen, wonach sie bestätige, alle üblichen innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben, ohne Gefahr zu laufen, das Untersuchungsergebnis zu gefährden («... *sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête*») keine gültige bzw. keine abkommenskonforme

Erklärung darstelle. Eine Gefährdung der innerstaatlichen Untersuchung sei als Einschränkung der Ausschöpfung der üblichen innerstaatlichen Mittel in Ziff. XI Abs. 1 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR nämlich nicht vorgesehen. Zum anderen hätten die französischen Behörden in den bisherigen, relevanten Steuerprüfungen betreffend die Beschwerdeführerin 1 bzw. ihre Vorgängergesellschaften weder spezifische Fragen zur Funktion, Besteuerung und Substanz der Beschwerdeführerin 2 noch zu den von G. _____ Belgien letzterer gegenüber ausgegebenen Anleihen, gestellt. Betreffend die Steuerperioden 2016 bis 2018 hätten die französischen Steuerbehörden sodann noch nicht einmal eine innerstaatliche Steuerprüfung eingeleitet. Die französischen Steuerbehörden hätten daher – in offensichtlichem Widerspruch zur Erklärung im Amtshilfeersuchen – überhaupt keine Bemühungen unternommen, die ersuchten Informationen von der betroffenen Person, der Beschwerdeführerin 1, zu erhalten. Da die französischen Steuerbehörden die Beschwerdeführerin 1 noch gar nie selber um die Unterlagen und Informationen ersucht hätten, sei davon auszugehen, dass die üblichen, innerstaatlichen Untersuchungsmittel nicht ausgeschöpft worden seien. Sodann würden der DGFP gewisse Informationen bereits vorliegen, weshalb sie mit ihrem Amtshilfeersuchen die Schweizer Behörden auch in unnötiger Weise beanspruche.

3.1.2 Im Amtshilfeersuchen hat die DGFP bestätigt, alle üblichen (innerstaatlichen) Mittel ausgeschöpft zu haben, um die ersuchten Auskünfte zu erhalten. Der angebrachte Zusatz «[...] *sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête*» ist nach Treu und Glauben im Sinne einer Präzisierung zu verstehen, mit welcher die DGFP zum Ausdruck bringt, dass ihr zum Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens keine weiteren Mittel bzw. nur solche, die zu einer Gefährdung des Untersuchungsergebnisses führen könnten, zur Verfügung stünden. Eine derartige Erklärung der DGFP ist – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen – mit Blick auf Ziff. XI Abs. 1 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR nicht ungültig (vgl. E. 2.6.2).

Ferner hat die DGFP den Sachverhalt im Rahmen der innerstaatlichen Untersuchung so präzise abgeklärt, dass sie gestützt auf diesen das vorliegende Amtshilfeersuchen stellen konnte. Das Amtshilfeersuchen betrifft abgelaufene Steuerperioden (2014 bis 2018), bezüglich welcher die Beschwerdeführerin 1 ihre Steuererklärungen im Zeitpunkt des Amtshilfeersuchens bereits einzureichen hatte. Die ersuchten Informationen hätten

daher – entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerinnen – nicht zuerst bei der vom Steuerverfahren betroffenen Person erfragt werden müssen (vgl. E. 2.6.2).

Überdies betreffen die ersuchten Informationen die in der Schweiz ansässige Beschwerdeführerin 2, weshalb sie grundsätzlich nur von dieser selbst oder von Schweizer Behörden erhältlich gemacht werden können. Der Umstand, dass die DGFP bereits über gewisse Informationen verfüge bzw. die ersuchten Auskünfte (auch) über das erfolgte Amtshilfeersuchen in Belgien erlangen konnte, steht dem Subsidiaritätsprinzip ebenfalls nicht entgegen. Die DGFP kann auf dem Amtshilfeweg – wie erwähnt (vgl. E. 2.7.6) – auch Auskünfte einfordern, um schon vorhandene, aber noch nicht hinreichend gesicherte Informationen zu überprüfen.

3.1.3 Den Beschwerdeführerinnen gelingt es mit ihren Vorbringen aufgrund des hiervor Gesagten nicht, einen «offensichtlichen Widerspruch» aufzuzeigen und damit ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung der DGFP betreffend Ausschöpfung der üblichen innerstaatlichen Mittel zu begründen bzw. diese sofort zu entkräften. Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. E. 2.4 und 2.6.3) besteht vorliegend somit kein Anlass, an der Erklärung der DGFP betreffend Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips zu zweifeln.

3.1.4 Das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllt die geltenden formellen Voraussetzungen. Es enthält – wie bereits erwähnt (vgl. E. 3) – die nach Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR erforderlichen Angaben und verstösst – wie soeben ausgeführt – nicht gegen das *Subsidiaritätsprinzip*. Zudem weist es einen Bezug zu einem laufenden Steuerverfahren gegen die Beschwerdeführerin 1 auf. Das Amtshilfeersuchen wurde somit nicht aufs Geratewohl gestellt, weshalb es grundsätzlich nicht als verpönte Beweisausforschung bzw. «*fishing expedition*» betrachtet werden kann (vgl. E. 2.7.1 f.).

3.2

3.2.1 Dem Amtshilfeersuchen zufolge (Ziffern B3-1. bis B3-3.) sind vom Ersuchen Körperschafts- und Quellensteuern betroffen, welche auf dem Erwerbseinkommen bzw. unternehmerischen Gewinn («*revenus professionnels*») für den Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2018 geschuldet sind. Bezüglich des Sachverhalts führte die DGFP in ihrem Ersuchen sowie in der Antwort auf die Nachfrage der ESTV vom 21. Oktober

2020 bzw. 5. November 2020 (act. 47 und 49) zusammengefasst Folgendes aus:

Am 1. Januar 2014 habe G. _____ Belgien jeweils ein Darlehen zu denselben Konditionen an die E. _____ SAS und die D. _____ SAS gewährt. Letztere beiden seien im Jahr 2015 durch G. _____ Frankreich übernommen worden, womit diese die Rechte und Pflichten aus den genannten Darlehen im Gesamtbetrag von EUR [XXX'XXX'XXX.-] übernommen habe. Die Darlehen würden zu 5 % verzinst. Im Rahmen der Steuerprüfung von G. _____ Frankreich sei die Abzugsfähigkeit der Zinsen des «loan agreement» an G. _____ Belgien zu beurteilen. Nach französischem Recht sei der Abzug von Zinsen, die an ein verbundenes Unternehmen gezahlt werden, an gewisse Voraussetzungen geknüpft: die vereinbarten Zinsen müssen einer Besteuerung von mindestens $\frac{1}{4}$ der französischen Steuer unterliegen und der Zinssatz müsse entweder den gesetzlichen Regeln zur Pauschalbesteuerung entsprechen oder, sofern er diesen übersteigt, dem Drittvergleich mit unabhängigen Darlehensgebern standhalten. G. _____ Frankreich sei der Auffassung, dass die an G. _____ Belgien bezahlten Zinsen in Belgien hinreichend besteuert worden seien, die Steuerverwaltung Belgien habe dies denn auch bestätigt, und dass der Zinssatz von 5 % marktüblich sei, was mittels einer Studie untermauert worden sei. G. _____ Frankreich habe zudem vorgebracht, G. _____ Belgien leihe selber zu 4.75 %, einem Zinssatz nahe an 5 %.

Bei diesem [streitgegenständlichen] Zinssatz handle es sich jedoch um einen Zinssatz innerhalb der Gruppe («*taux intra-groupe*»), habe doch (gemäss Information der Belgischen Steuerverwaltung) am 1. Januar G. _____ Belgien das «loan agreement» mit ausgegebenen Anleihen («*bond subscription agreement*») in der Höhe von total EUR [XXX'XXX'XXX.-] finanziert. G. _____ Schweiz habe 1'000 Anleihen («*Bonds*») zu je EUR [X'XXX.-], ausmachend EUR [X'XXX'XXX.-] gezeichnet und die in [Bundesstaat in den USA] ansässige F. _____ LLC habe 123'800 Anleihen («*Bonds*») zu je EUR [X'XXX.-], ausmachend EUR [XXX'XXX'XXX.-] gezeichnet. Diese Anleihen würden zu 4.75 % verzinst.

Die von der Schweiz ersuchten Informationen würden es der DGFP ermöglichen, die Marktüblichkeit des Darlehenszinses sowie den nicht missbräuchlichen Charakter der Mindestbesteuerung der Zinserträge in Belgien im Rahmen der vermuteten gruppeninternen Finanzierungskette («*chaîne de financement*») zu überprüfen. Auf Nachfrage der ESTV hin erläuterte

die DGFP, die ersuchten Informationen unter der Rubrik C1 des Ersuchens (allgemeine Steuerinformationen zu G._____ Schweiz einschliesslich der Statuten, Protokolle der Verwaltungsratssitzungen und Gesellschafterversammlungen, Jahresrechnungen, Steuererklärungen, Veranlagungsverfügungen sowie alle «Steuerrulings» betreffend G._____ Schweiz) würden benötigt, um die Marktüblichkeit des von G._____ Belgien gegenüber G._____ Frankreich verlangten Zinssatzes zu bestreiten sowie um zu überprüfen, ob G._____ Belgien innerhalb der gruppeninternen Finanzierung des Darlehens lediglich zu Verschleierungszwecken in die Finanzierungskette zwischen G._____ Frankreich und G._____ Schweiz eingeschoben worden sei. Ergänzend erklärte die DGFP zudem, dass sie namentlich feststellen wolle, ob es sich bei der Beschwerdeführerin 2 lediglich um eine «leere Hülle» handle. Sollte die Beschwerdeführerin 2 keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben sowie den Schweizer Behörden unbekannt sein und von einer Steuerfirma verwaltet werden, würde dies gegebenenfalls Hinweise auf ein Steuerkonstrukt («*indice de montage*») liefern.

3.2.2

3.2.2.1 Die Vorinstanz beabsichtigt unter der Rubrik «C1. RENSESEIGNEMENTS FISCAUX GENERAUX» (Fragen C1-1. bis C1.13 des Ersuchens, vgl. Sachverhalt Bst. A) die Übermittlung von Informationen zur wirtschaftlichen Existenz, zur unternehmerischen Tätigkeit, zu den geschäftsführenden und zeichnungsberechtigten Personen, zum Steuerberater, zur Zusammensetzung des Aktionariats, zur steuerrechtlichen Behandlung der Beschwerdeführerin 2 sowie Informationen zu ihrer Zweigniederlassung in [Ort in der Schweiz]. Innerhalb der Rubrik C1 sieht die Vorinstanz ebenfalls folgende Dokumente («Annexes») zur Übermittlung vor:

- Auszug vom 28. Januar 2020 betreffend die Beschwerdeführerin 2 aus dem Handelsregister des Kantons Zürich (Annexe 1);
- Statuten der Beschwerdeführerin 2 [...] (Annexe 2; bei der Beschwerdeführerin 2 ediert);
- verschiedene Sitzungsprotokolle der Geschäftsleitung sowie Protokolle der Gesellschafterversammlungen der Beschwerdeführerin 2 (Annexe 3; bei der Beschwerdeführerin 2 ediert);

- Steuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2018 (inkl. Jahresabschlüsse [Bilanz, Erfolgsrechnung, Bemerkungen]; Bescheinigungen über Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung [inkl. Rechnung und Lohnausweis]; Angaben über die Bewertung der Vorräte; Aufstellung über Rückstellungen / Wertberichtigungen und Abschreibungen; Hilfsblätter und Beilagen) sowie Jahresabschluss der belgischen Zweigniederlassung für das Geschäftsjahr 2014 und Steuerausscheidungen für die Zweigniederlassung im [Kanton in der Schweiz] für die Jahre 2017 und 2018) (Annexe 4; bei der Beschwerdeführerin 2 ediert);
- Steuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2018 (inkl. Jahresabschlüsse [Bilanz, Erfolgsrechnung, Bemerkungen] (Annexe 5; beim Steueramt ZH ediert);
- Steuererklärungen für die Jahre 2017 und 2018 (inkl. Steuererklärungen im Kanton Zürich für die Jahre 2017 und 2018) (Annexe 6; bei der Steuerverwaltung [...] ediert);
- Steuerbescheide (Schlussrechnung und Einschätzungsmitteilung) betr. Kantons- und Gemeindesteuern und Zinsabrechnungen für die Jahre 2014 und 2015, Veranlagungsverfügungen (Ermessenseinschätzung) betr. direkte Bundessteuer für die Jahre 2014 und 2015 (Annexe 7; bei der Beschwerdeführerin 2 ediert);
- Zustimmungserklärungen zu den Veranlagungsverfügungen betr. direkte Bundessteuern (inkl. Beilagen) für die Jahre 2014 und 2015 (Annexe 8; beim Steueramt ZH ediert);
- Steuervorbescheide («Rulings») betreffend die Beschwerdeführerin 2 (Annexe 9; bei der Beschwerdeführerin 2 und/oder beim Steueramt ZH ediert).

3.2.2.2 Bei den zur Übermittlung unter der Rubrik «C8. PLACEMENTS FINANCIERS ET INVESTISSEMENTS DANS DES ACTIFS INCORPORABLES» (Fragen C8-1. bis C8-11. des Ersuchens, vgl. Sachverhalt Bst. A) vorgesehenen Antworten handelt es sich um Auskünfte über die Finanzierung und steuerrechtliche Behandlung des «*bond subscription agreement*» sowie um Informationen über die übrigen Investitionsvereinbarungen der Beschwerdeführerin 2 im untersuchten Zeitraum. Die Vorinstanz beabsichtigt innerhalb der Rubrik C8 ausserdem folgende Dokumente (Annexes) zu übermitteln:

- Steuervorbescheide («Rulings») betreffend die Beschwerdeführerin 2 (Annexe 9; bei der Beschwerdeführerin 2 und/oder beim Steueramt ZH ediert);
- Finanzierungsvereinbarungen der Beschwerdeführerin 2 mit verschiedenen Gruppengesellschaften (Annexe 10; bei der Beschwerdeführerin 2 ediert).

3.2.2.3 Die unter der Rubrik «C9. PRETS ET CREDITS» (Fragen C9-1. bis C9-10. des Ersuchens, vgl. Sachverhalt Bst. A) zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffen schliesslich spezifisch die Finanzierung und Abwicklung des «*bond subscription agreement*» sowie Informationen über dessen Preisgestaltung (Festlegung des Zinssatzes). Die Vorinstanz sieht innerhalb der Rubrik C9 ebenfalls folgende Dokumente (Annexes) zur Übermittlung vor:

- Steuervorbescheide («*Rulings*») betreffend die Beschwerdeführerin 2 (Annexe 9; bei der Beschwerdeführerin 2 und/oder beim Steueramt ZH ediert);
- Finanzierungsvereinbarungen der Beschwerdeführerin 2 mit verschiedenen Gruppengesellschaften (Annexe 10; bei der Beschwerdeführerin 2 ediert);
- das «*bond subscription agreement*» zwischen der Beschwerdeführerin 2 und der C._____ BVBA (Annexe 11).

3.3 Die Vorinstanz und die Beschwerdeführerinnen verstehen das Amtshilfeersuchen unterschiedlich. Nachfolgend ist daher zunächst zu prüfen, zu welchem Sachverhalt die DGFP Informationen ersucht hat.

3.3.1 Nach Auffassung der Beschwerdeführerinnen sei das französische Steuerverfahren auf die Überprüfung der Abzugsfähigkeit des Zinsaufwandes der Beschwerdeführerin 1 für das Darlehen von G._____ Belgien beschränkt. Hierzu untersuche die DGFP lediglich die Einhaltung der diesbezüglich geltenden Voraussetzungen, nämlich die *Drittpreiskonformität des Zinssatzes und die minimale Besteuerung der Zinserträge in Belgien*. Die – nachträglich von der DGFP erwähnte – Abklärung einer möglichen reinen «Zwischenschaltungsfunktion» von G._____ Belgien in die Finanzierungskette des betroffenen Darlehens erfolge ebenso lediglich vor dem Hintergrund der vermuteten Verschleierung einer fehlenden Mindestbesteuerung der Zinserträge in der Schweiz. Entgegen den Ausführungen der

Vorinstanz nehme die französische Steuerbehörde jedoch weder eine allgemeine Überprüfung der Finanzierungskette bzw. des vermuteten Finanzierungskonstrukts für das betroffene Darlehen noch eine «umfassende Überprüfung» der konzerninternen Steuerpolitik bzw. der internen Gewinnverteilungs- und Finanzflüsse vor. Die Vorinstanz gehe somit über den Wortlaut des Ersuchens hinaus und beabsichtige Informationen zu übermitteln, die nicht vom Ersuchen erfasst seien.

3.3.2 Die Vorinstanz entgegnet den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen, dass diese den Zweck des Amtshilfeersuchens und den Umfang der Untersuchung in Frankreich verkennen würden. Den im Ersuchen geschilderten Sachverhalt versteht die Vorinstanz dahingehend, als dass die DGFP nicht bloss den konkreten Darlehenszins und die Besteuerung desselben untersuche, sondern das «gesamte Konstrukt» zur Finanzierung der Beteiligungen. Im Zentrum des Ersuchens stünden somit nicht einzelne Transaktionen und deren Höhe, sondern eine möglicherweise missbräuchliche Finanzierungspraxis als solche. Konkret vermute die DGFP nämlich, dass der Gewinn [der Beschwerdeführerin 1] in Frankreich tiefer dargestellt wurde als er tatsächlich gewesen sei, weshalb die DGFP die Gewinnverteilung bzw. die Finanzflüsse innerhalb des Konzerns untersuchen würde. Welcher Anknüpfungspunkt im Ersuchen genannt werde, um eine vermutete missbräuchliche Finanzierungspraxis zu beschreiben, sei der ersuchenden Behörde überlassen. Die Untersuchung der ersuchenden Behörde müsse denn auch nicht zwingend bei der höchsten Transaktion oder nahestehendsten Gesellschaft beginnen. Von *einer umfassenden Untersuchung der Finanzierungspolitik des Konzerns*, innerhalb welcher das vermutete Konstrukt eingeordnet werden soll, zeugten sodann auch die von den Beschwerdeführerinnen eingereichten Schreiben der französischen Steuerbehörden an die Beschwerdeführerin 1 (Beilagen 19-21 und 29-33 der Beschwerdeschrift). Daraus lasse sich erkennen, dass die Untersuchung in Frankreich bereits breit angelegt gewesen sei. Dementsprechend hätten die französischen Behörden die Beschwerdeführerin 1 schon im innerstaatlichen Verfahren darauf hingewiesen, dass die im Zuge der Überprüfung erfragten Gesellschaften möglicherweise nicht direkt, aber indirekt [von der Untersuchung] betroffen seien.

3.3.3 Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen und Auskünften muss sich aus dem Amtshilfeersuchen selbst oder aus auf Nachfrage der ersuchten Behörde hin ergangenen, zusätzlichen Erklärungen der ersuchenden Behörde ergeben (Vgl. E. 2.7.7). Der ersuchte Staat

ist dabei an die Sachverhaltsschilderungen und Erklärungen des ersuchenden Staates gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden können (E. 2.4.2). Die Sachverhaltsschilderungen und Erklärungen des Vertragspartners haben die Vertragsstaaten des DBA CH-FR nach Treu und Glauben zu interpretieren (vgl. E. 2.5).

3.3.3.1 Mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen verlangt die DGFP Informationen zur Veranlagung der Körperschafts- und Quellensteuer, welche auf dem Erwerbseinkommen bzw. unternehmerischen Gewinn der Beschwerdeführerin 1 in Frankreich geschuldet sind. Die Untersuchung dient somit letztendlich der Festsetzung des in steuerlicher Hinsicht massgeblichen Gewinns der Beschwerdeführerin 1. Im Lichte der Schilderungen der DGFP im Ersuchen sowie in ihrer zusätzlichen Erklärung (vgl. E. 3.2.1) ist jedoch davon auszugehen, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen im Zusammenhang mit der Überprüfung der steuerlichen *Zulässigkeit des Abzugs von konzerninternen Zinszahlungen für ein bestimmtes Darlehen* gestellt wurde. Konkret geht es um die Abzugsfähigkeit des Darlehenszinses, welchen die Beschwerdeführerin 1 aufgrund des «*loan agreement*» an G. _____ Belgien bezahlt. Vor diesem Hintergrund untersucht die DGFP, ob die in Frankreich geltenden Vorschriften für die Abzugsfähigkeit von konzerninternen Zinsen im Falle der betroffenen Darlehenszinsen eingehalten werden. In diesem Zusammenhang erfolgt sodann aber auch eine Prüfung der *Finanzierung dieses Darlehens*. Die DGFP vermutet nämlich, dass die Finanzierung des betroffenen Darlehens («*loan agreement*») durch die fast zeitgleiche Ausgabe der Anleihen von G. _____ Belgien («*bond subscription agreement*») erfolgt sei. Zudem hegt die DGFP den Verdacht, dass durch diese Finanzierungs-kette bzw. die damit verbundene Zwischenschaltung von G. _____ Belgien (sozusagen als vorgeschobene Darlehensgeberin) zwischen G. _____ Frankreich (als Darlehensnehmerin) und G. _____ Schweiz (als vermutete tatsächliche Darlehensgeberin) eine fehlende Mindestbesteuerung von Zinserträgen in der Schweiz verschleiert werden solle. Insofern bildet die *Überprüfung von – direkten oder indirekten – Beteiligungen an der Finanzierung* des betroffenen Darlehens ebenfalls Gegenstand der Untersuchung in Frankreich. Der Darstellung des Sachverhalts und den Erklärungen der DGFP lässt sich jedoch keine Ausführung entnehmen, welche die Annahme der Vorinstanz zulassen würde, dass die französischen Behörden eine umfassende Untersuchung der Finanzierungspolitik des Gesamtkonzerns durchführen würden.

3.3.3.2 Nach Treu und Glauben ist der im Ersuchen der DGFP geschilderte Sachverhalt demnach so zu verstehen, dass im französischen Steuerverfahren betreffend die Beschwerdeführerin 1 die Einhaltung der Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit der konkret betroffenen (konzerninternen) Darlehenszinsen des «*loan agreement*» untersucht wird. Nach französischem Recht beurteilt sich die Abzugsfähigkeit dieser Zinsen danach, ob der vereinbarte Zinssatz als drittpreiskonform qualifiziert werden kann und, ob durch die Besteuerung der Zinserträge im Ausland die französischen Mindestbesteuerungsvorgaben eingehalten werden. Für den letzteren Prüfpunkt ist die gruppeninterne Finanzierung des betroffenen Darlehens von Bedeutung, da die DGFP ein Finanzierungskonstrukt vermutet, mittels welchem gegebenenfalls eine fehlende Mindestbesteuerung verschleiert werden soll. Die Überprüfung der vermuteten Finanzierungskette des betroffenen Darlehens umfasst (namentlich) die konzerninternen Vorgänge bei der Ausgabe von Anleihen der G. _____ Belgien im Rahmen des «*bond subscription agreement*». In diesem Zusammenhang umfasst die französische Untersuchung schliesslich auch die Beurteilung der jeweiligen Rolle, der an den einzelnen Finanzierungsvorgängen innerhalb der vermuteten Finanzierungskette beteiligten Gruppengesellschaften (insbesondere G. _____ Frankreich, G. _____ Belgien, G. _____ Schweiz und G. _____ USA). Diese Abklärungen beinhalten wiederum (auch) das Einholen von Auskünften zur wirtschaftlichen Existenz von vermutungsweise betroffenen Gruppenunternehmen wie der Beschwerdeführerin 2.

Aufgrund des hiervor Gesagten ist der im Ersuchen geschilderte Sachverhalt bzw. der Umfang des Steuerverfahrens in Frankreich demnach weder derart eng – wie von den Beschwerdeführerinnen geltend gemacht – noch derart umfassend – wie von der Vorinstanz interpretiert – zu verstehen. Die Untersuchung erfolgt zwar im Zusammenhang mit der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der konkret betroffenen Darlehenszinsen und umfasst dabei auch die Überprüfung der Finanzierung des Darlehens sowie der jeweiligen Rolle der daran (direkt oder indirekt) beteiligten Gruppenunternehmen. Jedoch ergibt sich aus dem Ersuchen nicht, dass sich die Untersuchung in Frankreich auf sämtliche konzerninternen Finanzierungsvorgänge erstreckt. Die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen bzw. Dokumente wird vor ebendiesem Hintergrund zu beurteilen sein (vgl. E. 3.5).

3.4 Die DGFP verlangt im Amtshilfeersuchen Informationen über die Beschwerdeführerin 2, welche damit in einem formellen Sinn als vom Amtshilfeersuchen gemäss Art. 3 Bst. a StAhiG betroffen gilt (vgl. E. 2.8.3). Damit ist zu prüfen, ob die verlangten Informationen im Sinn von Art. 28 Abs. 3 Bst. b DBA CH-FR nach dem innerstaatlichen Recht grundsätzlich erhältlich sind (vgl. E. 2.8.1 f.).

3.4.1 Die Beschwerdeführerinnen machen zusammengefasst geltend, dass es sich bei der Beschwerdeführerin 2 im vorliegenden Amtshilfeverfahren lediglich um eine *Informationsinhaberin* und somit hinsichtlich des französischen Steuerverfahrens bloss um eine Drittperson handle, weshalb die Erhältlichkeit der von der Beschwerdeführerin 2 der Vorinstanz zur Verfügung gestellten Informationen gesondert und unter Berücksichtigung des Umfangs ihrer Mitwirkungspflichten zu prüfen sei.

Weil zwischen den Beschwerdeführerinnen keine Geschäftsbeziehungen bestünden, könnten sich die ersuchten Informationen bzw. die Besteuerung der Beschwerdeführerin 1 in Frankreich nicht auf die Besteuerung der Beschwerdeführerin 2 in der Schweiz auswirken. Daher sei die Beschwerdeführerin 2 – wenn überhaupt – lediglich beschränkt mitwirkungspflichtig im Sinne von Art. 127 Abs. 1 DBG. Folglich könnten bei der Beschwerdeführerin 2 höchstens Bescheinigungen betreffend Forderungsverhältnisse bzw. Geschäftsbeziehungen zwischen den Beschwerdeführerinnen amts-hilfeweise beschafft werden.

3.4.2

3.4.2.1 Bei einer zwar im Sinn von Art. 3 Bst. a StAhiG betroffenen Person, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat jedoch nicht geltend gemacht wird, kommt es für die Erhältlichkeit der ersuchten Informationen darauf an, ob diese geeignet sind, die eigene Besteuerung zu beeinflussen. Wird dies bejaht, ist die so betroffene Person umfassend auskunftspflichtig. Andernfalls, d.h. wenn die verlangte Information keinen Einfluss auf die eigene Besteuerung hat, unterliegt die nach Art. 3 Bst. a StAhiG betroffene Person, gegenüber den Steuerbehörden lediglich eingeschränkten Mitwirkungspflichten (vgl. E. 2.8.6).

3.4.2.2 Die vorliegend ersuchten Informationen dienen der Untersuchung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Darlehenszinsen, welche von der Beschwerdeführerin 1 an eine belgische Gruppengesellschaft (G. _____ Belgien) bezahlt wurden. Die Untersuchung umfasst namentlich die ver-

mutete (gruppeninterne) Finanzierung dieses Darlehens durch die Beschwerdeführerin 2 sowie – im Zusammenhang damit – eine mögliche unzulässige Zwischenschaltung von G. _____ Belgien zur Verschleierung einer nicht bestehenden Mindestbesteuerung der Zinserträge in der Schweiz. Diesen Ausführungen der französischen Steuerbehörde ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips zu folgen (vgl. E. 2.4). Folglich besteht die Vermutung einer (zumindest mittelbaren) Verbindung zwischen Zahlungsströmen der Beschwerdeführerin 1 an G. _____ Belgien und von dieser an die Beschwerdeführerin 2. Es erscheint daher nicht gänzlich ausgeschlossen, dass sich eine solche Verbindung gegebenenfalls auch auf die steuerliche Beurteilung der Beschwerdeführerin 2 in der Schweiz auswirken könnte. Dies könnte insbesondere bei einer Verweigerung des steuerlichen Abzugs der Darlehenszinsen in Frankreich der Fall sein, respektive bei einer Qualifikation der Beschwerdeführerin 2 durch die französischen Steuerbehörden als tatsächliche Darlehensgeberin innerhalb der Konzerngesellschaft. Die Zinserträge müssten dann allenfalls (erneut) einer Prüfung der Mindestbesteuerung unterzogen und gegebenenfalls der Beschwerdeführerin 2 – und nicht G. _____ Belgien – angerechnet werden, was sich wiederum auf die Beurteilung des steuerbaren Gewinns der Beschwerdeführerin 2 auswirken könnte. Eine solche Auswirkung lässt sich – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen – zumindest nicht von vornherein ausschliessen.

3.4.3 Da die ersuchten Informationen geeignet sind, um die Veranlagung und Besteuerung der Beschwerdeführerin 2 zu beeinflussen, ist die Beschwerdeführerin 2 – ebenfalls entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen – im vorliegenden Amtshilfeverfahren grundsätzlich umfassend auskunfts- und mitwirkungspflichtig, so wie sie es in einem rein innerstaatlichen Verfahren wäre. Die von der Beschwerdeführerin 2 erteilten Auskünfte bzw. die bei ihr edierten Unterlagen sind daher im vorliegenden Amtshilfeverfahren erhältlich, sofern sie auch voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 2.8.6 und 3.6).

3.4.4 Die Informationen, welche vom Steueramt ZH und der Steuerbehörde [...] der Vorinstanz bekannt gegeben wurden bzw. die bei diesen edierten Unterlagen sind grundsätzlich amtshilfeweise erhältlich. Die kantonalen Steuerbehörden sind – wie bereits erwähnt und ungeachtet der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin 2 in Frankreich keiner Steuerpflicht unterliegt – nach innerstaatlichem Recht verpflichtet, Informationen aus dem Steuereossier der Beschwerdeführerin 2 herauszugeben, sofern

diese für das französische Steuerverfahren voraussichtlich erheblich sind (Vgl. E. 2.8.7 und 3.6).

3.4.5 Nach dem Gesagten ist die beabsichtigte Amtshilfeleistung *im Grundsatz* nicht zu beanstanden. Es bleibt, auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerinnen einzugehen.

3.5

3.5.1 Die Beschwerdeführerinnen rügen, dass die ersuchten Informationen gesamthaft für das französische Steuerverfahren *nicht voraussichtlich erheblich* seien und es sich vielmehr um eine unzulässige Beweisausforschung handle. Eventualiter seien zumindest gewisse (von den Beschwerdeführerinnen genau bezeichnete, vgl. nachfolgend E. 3.5.3) Informationen in den zu übermittelnden Antworten und Unterlagen nicht voraussichtlich erheblich und daher nicht zu übermitteln oder – subeventualiter – zu schwärzen.

3.5.2 Die Beschwerdeführerinnen bringen in ihrer Begründung zur Rüge der grundsätzlich nicht bestehenden voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen zusammenfassend Folgendes vor:

Für die Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit des Darlehenszinses durch die Beschwerdeführerin 1 im Rahmen des französischen Steuerverfahrens sei einzig relevant, ob eine Mindestbesteuerung beim Zinsempfänger (G. _____ Belgien) bestehe und der Zinssatz für das Darlehen einer Drittvergleichskonformität standhalte. Die DGFP verfüge bereits über die hierfür relevanten Informationen. Namentlich seien ihr die Höhe des Zinssatzes sowie die genauen Konditionen der Darlehensgewährung G. _____ Belgien an die Beschwerdeführerin 1 hinreichend bekannt, insbesondere, da der DGFP eine ausführliche Verrechnungspreisstudie vorliege, welche die Drittvergleichskonformität des Zinssatzes bestätige. Gleiches gelte für die Anforderungen an die Mindestbesteuerung in Belgien. Diese sei gemäss Erklärung der DGFP im Amtshilfeersuchen bereits durch die belgischen Steuerbehörden bestätigt worden. Die Beantwortung der Fragen im Amtshilfeersuchen könne folglich keinen zusätzlichen Informationswert bieten.

Die DGFP begründe im Übrigen weder im Amtshilfeersuchen noch in der ergänzenden Erklärung, inwiefern eine Mindestbesteuerung der von G. _____ Belgien an die in der Schweiz domizilierte Beschwerdeführe-

rin 2 bezahlten Anleihezinsszinsen überhaupt relevant sein soll, um die Abzugsfähigkeit der von der in Frankreich domizilierten Beschwerdeführerin 1 an G. _____ Belgien bezahlten Darlehenszinsszinsen zu beurteilen, mithin weshalb eine Mindestbesteuerung in der Schweiz – entgegen der französischen gesetzlichen Vorschrift – an die Stelle der Mindestbesteuerung in Belgien zu treten habe. Es liege ferner auf der Hand, dass die ersuchten Detailinformationen zur wirtschaftlichen Existenz, zur unternehmerischen Tätigkeit und zur Besteuerung der Beschwerdeführerin 2 sowie die ersuchten Unterlagen keine Erkenntnisse über die im Vordergrund stehende Drittpreiskonformität und Mindestbesteuerung der Darlehenszinsszinsen in Belgien liefern könnten.

Falls die DGFP im Übrigen tatsächlich eine missbräuchliche Zwischenschaltung von G. _____ Belgien untersuchen wolle – was die Beschwerdeführerinnen bestreiten –, sei ein Fokus der Untersuchung auf die Substanz und Finanzierung derselben und nicht auf diejenigen der Beschwerdeführerin 2 zielführender. Hierzu sei ein Amtshilfeersuchen in der Schweiz aber offensichtlich nicht geeignet. Hinzu komme, dass eine Zwischenschaltung von G. _____ Belgien zwischen die Beschwerdeführerin 1 und die Beschwerdeführerin 2 aufgrund des Umstands, dass letztere weniger als 1 % der von G. _____ Belgien ausgegebenen Anleihen gezeichnet habe, höchst unwahrscheinlich sei. Es munde vielmehr «weltfremd» an, bei Anleihen im Umfang von EUR [einstelliger Millionenbetrag] von einer «*chaîne de financement*» für ein Darlehen in der Höhe von EUR [dreistelliger Millionenbetrag] auszugehen. Die Schuldbeziehung zwischen G. _____ Belgien und der Beschwerdeführerin 2 könne aufgrund dieses für den Konzern G. _____ unwesentlichen Betrags sodann auch keinen Einfluss auf konzerninterne Steuerstrategien haben. Die zu vernachlässigenden Zinszahlungen würden sich daher auch aus französischer Sicht von vornherein ebenso wenig dazu eignen, um eine vermeintlich ungenügende Besteuerung in der Schweiz via eine belgische Gesellschaft zu verschleiern.

Mangels voraussichtlicher Erheblichkeit der ersuchten Informationen handle es sich beim vorliegenden Amtshilfeersuchen vielmehr um eine verpönte Beweisausforschung («*fishing expedition*»). Das Amtshilfeersuchen werde mit dem Vorwand einer Überprüfung der Abzugsfähigkeit von Zinsen sowie mit einem weit hergeholten, künstlichen Bezug den Beschwerdeführerinnen zueinander, gerechtfertigt. Anhand von nicht substantiierten, auf einem allgemeinen Katalog beruhenden Fragen sollen detaillierte Informationen über die Geschäftstätigkeit und Substanz einer schweizerischen Gesellschaft, der Beschwerdeführerin 2, ausgeforscht werden.

3.5.3 Im Einzelnen machen die Beschwerdeführerinnen sodann Folgendes geltend:

3.5.3.1 Betreffend die in der Rubrik C1 zur Übermittlung vorgesehenen Antworten rügen die Beschwerdeführerinnen, dass sich diesen weder voraussichtlich erhebliche Informationen zur Mindestbesteuerung des von der Beschwerdeführerin 1 an G. _____ Belgien bezahlten Darlehenszinses noch die Drittvergleichskonformität dieser Zinsen oder eine Zwischenschaltung von G. _____ Belgien entnehmen liessen. Daher seien die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen zum Steuerberater (Antwort C1.6.), die Statuten der Beschwerdeführerin 2 (Antwort C1.-13.1; Annexe 2), die Geschäftsführerbeschlüsse (Annexe 3, S. 1-24), die Protokolle der Gesellschafterversammlungen der Beschwerdeführerin 2 (Annexe 3, S. 25-46), nicht voraussichtlich erheblich.

Ebenfalls nicht voraussichtlich erheblich seien Informationen im Zusammenhang mit den Steuererklärungen (Antwort C1-13.4. und C1-13.5. sowie Annexe 4) und Zustimmungserklärungen (Antwort C1-13.6. sowie Annexe 8) der Beschwerdeführerin 2. Diese seien nicht dazu geeignet, in verbindlicher Weise über die effektive Steuerbelastung der vorliegend interessierenden und einzig relevanten Zinseinkünfte der Beschwerdeführerin 1 zu informieren. Informationen zum Steuerregime, zu Steuerfaktoren und Steuersätzen würden sich – wenn überhaupt – deutlich präziser aus anderen Dokumenten wie beispielsweise der Jahresrechnung der Beschwerdeführerin 2, aus welcher der Steueraufwand ersichtlich sei, woraus sich wiederum der effektive Steuersatz ableiten lasse, als aus Steuererklärungen ergeben.

Sodann seien die Antworten betreffend Steuervorbescheide (Rulings; Antwort C1-13.7.) sowie die Übermittlung der betroffenen Rulings (Annexe 9) ebenfalls nicht voraussichtlich erheblich, da diese nicht im Zusammenhang mit der Besteuerung von Zinserträgen ergangen seien, sondern für das Steuerverfahren in Frankreich unerhebliche Sachverhalte beträfen. Schliesslich würden auch die allgemeinen Informationen über die Beschwerdeführerin 2 (Antworten C1-1. bis C1.-5.) den Untersuchungsgegenstand des französischen Steuerverfahrens offensichtlich nicht zu erhehlen vermögen.

3.5.3.2 Betreffend die in der Rubrik C8 zur Übermittlung vorgesehenen Antworten machen die Beschwerdeführerinnen geltend, die Darlehensver-

träge (Annexe 10) sowie die vorgesehenen Antworten in dieser Rubrik würden weder auf die Beschwerdeführerin 1 noch auf das von dieser abgeschlossene «*bond subscription agreement*» Bezug nehmen. Informationen zur Finanzierung der Beschwerdeführerin 2 seien offensichtlich nicht geeignet, um Schlüsse auf die Drittvergleichskonformität der von der Beschwerdeführerin 1 an G._____ Belgien bezahlten Zinsen zu ziehen. Dies ergäbe sich bereits aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin 2 bloss 0.81 % der von G._____ Belgien ausgegebenen Anleihen gezeichnet habe.

3.5.3.3 Betreffend die in der Rubrik C9 zur Übermittlung vorgesehenen Antworten rügen die Beschwerdeführerinnen, dass das ersuchte «*bond subscription agreement*» (Annexe 11) der DGFP bereits vorliegen würde. Die Übermittlung von Annexe 11 sowie der Antworten C9.-1. bis C9.-7. stelle daher keinen zusätzlichen Informationswert dar. Im Sinne eines verhältnismässigen Vorgehens würde es genügen, wenn die Vorinstanz die DGFP dahingehend informiere, dass das ihr vorliegende «*bond subscription agreement*» mit jenem übereinstimme, welches die DGFP mit dem Amtshilfeersuchen übermittelte.

3.5.3.4 Die Beschwerdeführerinnen rügen zudem, dass es sich bei den in der Beschwerde genannten Drittpersonen bzw. Dritt- und Gruppengesellschaften in den zur Übermittlung vorgesehenen Sitzungsprotokollen der Geschäftsleitung, Protokollen der Gesellschafterversammlung, Jahresrechnungen, Steuererklärungen, Steuervorbescheiden und Finanzierungsverträgen der Beschwerdeführerin 2 um *unbeteiligte Dritte* im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG handle (vgl. Rz. 185 f., 188 ff., 193, 195, 197, 200 f. und 203 der Beschwerdeschrift). Die Übermittlung ihrer Namen bzw. der «individualisierenden Angaben» sowie die Übermittlung der im Zusammenhang mit den konzernintern gehaltenen Immaterialgüterrechten erwähnten Markennamen sei für das französische Steuerverfahren weder voraussichtlich erheblich noch verhältnismässig, weshalb diese nicht übermittelt werden dürften bzw. geschwärzt werden müssten.

3.5.4 Die Vorinstanz entgegnet den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen zusammengefasst dahingehend, dass die von der DGFP ersuchten und ersuchungsgemäss bei der Beschwerdeführerin 2, dem Steueramt ZH und der Steuerbehörde [...] edierten Informationen für das französische Verfahren zentral seien. Damit könne die DGFP einerseits die Marktüblichkeit des zwischen G._____ Belgien und der Beschwerdeführerin 1 vereinbarten Zinssatzes überprüfen und zudem feststellen, ob G._____

Belgien sich zwischen die Beschwerdeführerin 1 und die Beschwerdeführerin 2 geschaltet habe, um eine fehlende Mindestbesteuerung der Zinserträge in der Schweiz zu verschleiern. Andererseits könne die DGFP damit die Substanz der Beschwerdeführerin 2 beurteilen und dadurch prüfen, ob sie Teil eines vermuteten Konstruktes sei.

3.5.5

3.5.5.1 Das Bundesverwaltungsgericht erinnert daran, dass als *voraussichtlich erheblich* im Sinn von Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR im vorliegenden Fall Informationen gelten, die für den französischen Staat notwendig sind, um die Beschwerdeführerin 1 in Frankreich korrekt zu besteuern. Zu überprüfen ist unter diesem Aspekt gemäss konstanter Rechtsprechung, ob die von der DGFP verlangten Informationen zur Beschwerdeführerin 2 einen *Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt* haben und ob sie *möglicherweise dazu geeignet sind, im französischen Verfahren verwendet* zu werden. Nur wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, darf die voraussichtliche Erheblichkeit verneint werden (vgl. E. 2.7).

3.5.5.2 Die DGFP hat im Ersuchen hinreichend klar dargelegt (vgl. E. 3.2.1), dass der angegebene Steuerzweck (Veranlagung von Körperschafts- und Quellensteuern, mithin Festsetzung der Besteuerung des massgeblichen unternehmerischen Gewinns der Beschwerdeführerin 1) an den geltend gemachten Sachverhalt Steuerfolgen knüpft (Gewährung oder Verweigerung des steuerlichen Abzugs von konzerninternen Darlehenszinsen). In Anbetracht der Sachverhaltsschilderungen und Erklärungen der ersuchenden Behörde sind somit vorliegend grundsätzlich sämtliche Informationen und Unterlagen als voraussichtlich erheblich zu betrachten, die einen direkten oder indirekten Bezug zum untersuchungsgegenständlichen Darlehen und dessen (vermuteter) Finanzierung aufweisen (vgl. E 3.3.3.2.).

3.5.5.3 Zunächst ist festzuhalten, dass der globale Einwand der Beschwerdeführerinnen, wonach keinerlei Geschäftsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 bestehen würden und das fragliche Darlehen nicht durch die besagte Anleihe finanziert wurde, nicht verfängt. Dies herauszufinden bildet nämlich gerade (auch) Gegenstand der Untersuchung in Frankreich und wird vom Sinn und Zweck des Amtshilfeersuchens umfasst (vgl. E. 3.5.5.2 hiavor). Ebenso wenig kann – wie von den Beschwerdeführerinnen geltend gemacht – von einer «weltfremden» Vermutung der Finanzierung des betroffenen Darlehens durch

die besagte Anleiheausgabe gesprochen werden. Einerseits lässt sich nämlich dem «*loan agreement*» auf Seite 2 entnehmen, dass die beabsichtigte Weiterführung der ursprünglichen «*loan agreements*» aus dem Jahr [...] bzw. [...] zwischen G. _____ Belgien und den Rechtsvorgängerinnen der Beschwerdeführerin 1 aufgrund der am [...] auslaufenden Finanzierung von G. _____ Belgien nicht möglich war, weshalb G. _____ Belgien und G. _____ Frankreich vereinbarten, die ursprünglichen Darlehen durch das streitgegenständliche Darlehen («*loan agreement*») abzulösen. Andererseits wird auch im «*bond subscription agreement*» auf Seite 1 erwähnt, dass G. _____ Schweiz und G. _____ USA im Jahr [...] Anleihen von G. _____ Belgien gezeichnet hatten, diese jedoch per [...] ausliefen. Aus Gründen des laufenden Finanzierungsbedarfs von G. _____ Belgien, sei die erneute Ausgabe von Anleihen an G. _____ Schweiz und G. _____ USA genehmigt worden. Da zudem sowohl das «*loan agreement*» wie auch das «*bond subscription agreement*» im Januar 2014 abgeschlossen wurden, ist die Vermutung eines Finanzierungszusammenhangs nicht abwegig.

3.5.5.4 Ebenso wenig verfährt der Einwand der Beschwerdeführerinnen, dass die – aus ihrer Sicht – marginale Investition der Beschwerdeführerin 2 in Anleihen der G. _____ Belgien im Umfang von EUR [einstelliger Millionenbetrag] zur Frage der Finanzierung des Darlehens zwischen der Beschwerdeführerin 1 und G. _____ Belgien in der Höhe von total über EUR [dreistelliger Millionenbetrag] von vornherein irrelevant sei. Wie bereits erwähnt (vgl. E. 2.7.7.1) besteht im Amtshilfeverfahren weder eine Bagatellgrenze, noch muss eine Mindestintensität an die Beziehungsnähe zur ausländischen steuerpflichtigen Person angenommen werden, um die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu begründen. Ob an die von der Beschwerdeführerin 2 getätigte Investition in Anleihen von G. _____ Belgien im Umfang von 0.81 % der ausgegebenen Anleihen – wie von den Beschwerdeführerinnen behauptet – tatsächlich keine Steuerfolgen für die Beschwerdeführerin 1 geknüpft sind, ist eine Frage des französischen Steuerrechts und im Amtshilfeverfahren nicht zu prüfen.

3.5.5.5 Am hiervor Gesagten ändert auch der von den Beschwerdeführerinnen vorgebrachte Umstand, wonach die DGFP (teilweise) bereits über die ersuchten Informationen verfüge, nichts. Die Amtshilfe kann nämlich auch dazu dienen, bereits vorhandene aber nicht hinreichend gesicherte Informationen zu überprüfen (vgl. E. 2.7.6). Die ersuchten Auskünfte müssen denn auch keinen zusätzlichen Informationswert zu den bereits be-

kannten Tatsachen bzw. ebenfalls zu übermittelnden Informationen aufweisen. Ob es zur Feststellung und Überprüfung des untersuchten Sachverhalts – wie von den Beschwerdeführerinnen vorgebracht – zielführendere Wege bzw. Massnahmen gäbe, ist für die Gewährung der Amtshilfe ebenfalls nicht ausschlaggebend. Im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerinnen betreffend bereits vorhandener Verrechnungspreisstudie ist ergänzend zu bemerken, dass sowohl die im Zeitpunkt des vorliegenden Amtshilfeersuchens anwendbare OECD-LL 2017 wie auch die aktuelle OECD-LL 2022 weiterhin davon ausgehen, dass Steuerverwaltungen – trotz bestehender ausführlicher Verrechnungspreisdokumentationen – in gewissen Situationen zur Prüfung von konzerninternen Geschäftsvorfällen einer steuerpflichtigen Person mit verbundenen Gesellschaften zusätzliche Informationen einverlangen können. Bei einer Verrechnungspreisprüfung können sich nach wie vor, mithin trotz der inzwischen erfolgten Vereinheitlichung der Anforderungen an Verrechnungspreisdokumentationen multinationaler Unternehmen, die folgenden Informationen als sachdienlich erweisen: Informationen in Bezug auf die Tätigkeiten, Funktionen und Finanzergebnisse verbundener Unternehmen; Informationen in Bezug auf potentielle Vergleichswerte, einschliesslich interner Vergleichswerte; Unterlagen zur Durchführung und zu den finanziellen Ergebnissen von potentiell vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen sowie unverbundenen Dritten. Schliesslich könne es häufig der Fall sein, dass sich die für eine Verrechnungspreisprüfung erforderlichen Unterlagen und sonstigen Informationen im Besitz von anderen Mitgliedern eines multinationalen Konzerns befinden, als dem geprüften inländischen Konzernunternehmen, weshalb es für die Steuerverwaltungen wichtig sei, solche Informationen auch im Rahmen der Amtshilfe erhältlich machen zu können (vgl. Ziff. 5.13 ff. OECD-LL 2017 und 2022 [abrufbar unter: www.oecd-library.org > Catalogue > Books > Themes > Taxation > Periodicals > OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations > 2017 bzw. 2022; letztmals besucht am 27. März 2023]).

3.5.5.6 Sodann ist an dieser Stelle festzuhalten, dass auch der Umstand, dass ein Verdacht allenfalls gerade nicht bestätigt wird, sich als für das Steuerverfahren im ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich erweist bzw. erweisen kann (vgl. Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 4.5).

Ob die Informationen letztlich die Vermutung der französischen Steuerbehörden hinsichtlich missbräuchlicher Mindestbesteuerung zu stützen ver-

mögen oder für die Überprüfung der Drittpreiskonformität der Darlehenszinsen dann letztlich auch tatsächlich geeignet sind, stellt eine Frage der Beweiswürdigung dar, die von den französischen Behörden im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens abschliessend zu beantworten sein wird (vgl. E. 2.7.2 und 2.7.8).

3.5.6 Nachfolgend ist die voraussichtliche Erheblichkeit der in Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung zur Übermittlung vorgesehenen Informationen und Dokumente im Einzelnen zu prüfen. Auf die detaillierten, gegen die einzelnen, zur Übermittlung vorgesehenen Informationen vorgebrachten Argumente der Beschwerdeführerinnen (vgl. oben, E. 3.5.3), wird weiter eingegangen, soweit sie vorstehend nicht explizit oder implizit bereits behandelt worden sind.

3.5.6.1 Was die unter der Rubrik C1 (vgl. E. 3.2.2.1) zur Übermittlung vorgesehenen Auskünfte betrifft (zu den dagegen erhobenen Vorbringen der Beschwerdeführerinnen vgl. E. 3.5.3.1), so handelt es sich grundsätzlich um allgemeine Angaben zur Beschwerdeführerin 2, die geeignet sind, ihre tatsächliche Existenz und Art der wirtschaftlichen Haupttätigkeit zu erhehlen. Die DGFP hat die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Informationen für die Beurteilung der Rolle der Beschwerdeführerin 2 bei der vermuteten Finanzierung des streitgegenständlichen Darlehens auf Nachfrage der Vorinstanz ausdrücklich bestätigt (vgl. E. 3.2.1), weshalb darauf in Anwendung des Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.4) grundsätzlich abzustellen ist.

3.5.6.2 Auf die Frage C1-2. des Ersuchens (vgl. E. 3.2.2.1) beabsichtigt die Vorinstanz die Adresse des Unternehmenssitzes der Beschwerdeführerin 2 in [der Schweiz] sowie die Adresse ihrer Zweigniederlassung in [Ort in der Schweiz] zu übermitteln (zu den dagegen erhobenen Vorbringen der Beschwerdeführerinnen vgl. E. 3.5.3.1). Als Antwort ist zudem die Anmerkung der Beschwerdeführerin 2 vorgesehen, wonach die Angestellten der Beschwerdeführerin 2 in [...] arbeiten würden (*«La société [Beschwerdeführerin 2] précise que ses employés travaillent [...]»*).

Mit der Frage C1-2. will die DGFP lediglich wissen, ob die Beschwerdeführerin 2 den schweizerischen Steuerbehörden bekannt und unter welcher Adresse sie registriert ist. Die Information, [wo ihre Mitarbeiter arbeiten], wurde hingegen weder erfragt noch lässt sich ein Zusammenhang zum im Ersuchen erwähnten Sachverhalt erkennen. Zudem ist ebenso wenig ersichtlich, inwiefern diese Information dazu geeignet wäre, im französischen Verfahren verwendet zu werden. Mangels voraussichtlicher Erheblichkeit

ist – den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen entsprechend – die vorgesehene Übermittlung dieser Information nicht zulässig.

3.5.6.3 In Frage C1-3. (vgl. E. 3.2.2.1) will die DGFP wissen, ob die Beschwerdeführerin 2 wirtschaftliche Aktivitäten ausübt. Zur Beantwortung dieser Frage beabsichtigt die Vorinstanz Angaben der Beschwerdeführerin 2 (Bejahung der Ausübung von wirtschaftlichen Aktivitäten), des Steueramts Zürich (Auszug aus dem Handelsregister betr. Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin 2) sowie die Auskunft der Steuerbehörde GE, wonach die Beschwerdeführerin 2 in den Jahren 2017 und 2018 wirtschaftliche Aktivitäten im [Kanton in der Schweiz] ausgeübt habe, zu übermitteln. Ebenfalls zur Übermittlung vorgesehen ist die Präzisierung der Steuerbehörde [...], wonach [Angaben zur Besteuerungsart des Personals der Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 2].

Die Information [Besteuerungsart des Personals der Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 2] wurde von der DGFP weder erfragt noch weist sie einen Zusammenhang zum im Ersuchen geschilderten Sachverhalt auf. Zudem ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Information dazu geeignet wäre, die steuerliche Situation der Beschwerdeführerin 1 im französischen Verfahren zu erhellen, weshalb sie – den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen entsprechend – im Amtshilfeverfahren nicht zu übermitteln ist.

3.5.6.4 Betreffend Angaben zum *Aktionariat* der Beschwerdeführerin 2, welche im Rahmen der Antwort auf Frage C1-12. des Ersuchens (vgl. E. 3.2.2.1) zur Übermittlung vorgesehen sind, besteht rechtsprechungsge-mäss eine vernünftige Möglichkeit, dass sich die Zusammensetzung des Aktionariats für die Erhellung der steuerrechtlichen Situation einer Konzerngesellschaft als erheblich erweisen kann, namentlich wenn – wie hier – keine Vielzahl von Mitaktionären betroffen ist (vgl. E. 2.7.4).

Dasselbe gilt für die Angaben über die *Beteiligungen* der Beschwerdeführerin 2 als Aktionärin. Diese lassen grundsätzlich Rückschlüsse auf Beteiligungsverhältnisse an vom Amtshilfeersuchen betroffenen Gruppengesellschaften zu, wodurch die Vermutung des Bestehens steuerrelevanter Geschäftsbeziehungen (bzw. der Verschleierung einer allfällig missbräuchlichen Mindestbesteuerung) möglicherweise widerlegt bzw. bestätigt werden kann. Dies gilt vorliegend umso mehr, als dass insbesondere den Bemerkungen zu den Jahresabschlüssen für 2014-2018 jeweils zu entnehmen ist, dass die Beschwerdeführerin 2 Alleinaktionärin der beiden übr-

gen, am «*bond subscription agreement*» beteiligten Gruppengesellschaften (G. _____ Belgien und G. _____ USA) ist (Annexe 5, S. 8 und 17, 28, 37, 46).

Den Argumenten der Beschwerdeführerinnen, wonach diese Informationen nicht erheblich seien, ist demnach nicht zu folgen.

3.5.6.5 Was die Frage nach dem *Steuerberater* der Beschwerdeführerin 2 (Frage C1.-6.; vgl. E. 3.2.2.1) sowie die Antwort darauf betrifft, so lässt sich der zusätzlichen Erklärung vom 5. November 2020 der DGFP entnehmen, dass die französischen Behörden bei Unternehmen, die keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit ausüben und von einer Steuerfirma verwaltet werden ein Steuerkonstrukt vermuten («... *si elle était une coquille vide inconnue des autorités suisses n'exerçant aucune activité économique gérée par un cabinet fiscal, cela constituerait un indice de montage*»).

Die Antworten auf die übrigen Fragen in der Rubrik C1 belegen bereits eindeutig, dass es sich bei der Beschwerdeführerin 2 nicht bloss um eine den schweizerischen Steuerbehörden unbekannte «leere Hülle» handelt. Ebenso geht aus den übrigen Antworten hervor, dass die Beschwerdeführerin 2 nicht von einer Steuerfirma verwaltet wird, sondern eine eigene Geschäftsleitung hat. Auch wenn eine abschliessende Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der amtshilfweise ersuchten bzw. erhaltenen Auskünfte *grundsätzlich* dem ersuchenden Staat vorbehalten bleibt (vgl. E. 2.7.8), kann hingegen im Rahmen einer Plausibilitätskontrolle und im Lichte des soeben Gesagten vorliegend *offensichtlich* nicht mehr angenommen werden, dass sich die Information zum Steuerberater im französischen Verfahren noch als voraussichtlich erheblich erweisen wird. Somit ist die Antwort auf Frage C1.-6. des Ersuchens antragsgemäss nicht zu übermitteln und die Frage dahingehend zu beantworten, dass keine Auskünfte erteilt werden können.

3.5.6.6 Die Vorinstanz sieht entsprechend der Ziffer C1-13.-2. (vgl. E. 3.2.2.1) des Ersuchens die Übermittlung diverser Sitzungsprotokolle der Geschäftsleitung und Protokolle von Gesellschafterversammlungen der Beschwerdeführerin 2 vor (Annexe 3). Da diese Dokumente ausdrücklich ersucht wurden, ist ihre voraussichtliche Erheblichkeit grundsätzlich vertrauensweise zu vermuten.

In den *Sitzungsprotokollen der Geschäftsleitung* vom 8. Februar 2017, 8 Oktober 2018, 14. Dezember 2018, 18. Dezember 2018 sowie vom

14. Dezember 2015 werden Gruppengesellschaften der Beschwerdeführerin 2 erwähnt, die ebenfalls vom Untersuchungsgegenstand im französischen Steuerverfahren erfasst sind (G. _____ Belgien oder G. _____ USA). Es kann daher nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass sich Informationen aus diesen Geschäftsführerbeschlüssen im französischen Verfahren als erheblich erweisen werden, da eine gewisse Möglichkeit besteht, dass sich damit die Beziehungen der an der vermuteten, untersuchungsgegenständlichen Finanzierungskette beteiligten Gruppenunternehmen erhellen lassen. Gleiches gilt für das Sitzungsprotokoll vom [...], zumal es Informationen betreffend Liquidation der [...] Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 2 zum Inhalt hat und dies insbesondere die Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin 2 und G. _____ Belgien erhellen könnte. Das Sitzungsprotokoll vom 11. Mai 2015 (Annexe 3, S. 20-22) enthält Informationen zum Vorsitz der Geschäftsführung sowie zur Löschung gewisser Zeichnungsberechtigungen. Diese Informationen können grundsätzlich bereits dem (öffentlich zugänglichen) Handelsregisterauszug entnommen werden. Eine Übermittlung erscheint daher unbedenklich.

Anders verhält es sich hingegen mit den Informationen im Sitzungsprotokoll vom 16. November 2016 der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin 2. Dieses befasst sich mit der Erteilung von Vollmachten («*Proxies*») für bestimmte immaterialgüterrechtliche Angelegenheiten. Im Rahmen der Plausibilitätsprüfung ist die voraussichtliche Erheblichkeit dieser Informationen für das französische Verfahren – namentlich zur Widerlegung der Vermutung einer «leeren Hülle» (was mit den Fragen in dieser Rubrik des Ersuchens beabsichtigt ist) – zu verneinen und der Geschäftsführerbeschluss vom 16. November 2016 antragsgemäss aus den Akten auszusondern und nicht zu übermitteln.

3.5.6.7 Die ebenfalls zur Übermittlung vorgesehenen *Protokolle der Gesellschafterversammlungen* (vgl. E. 3.2.2.1) enthalten die üblichen Traktanden von Gesellschafterversammlungen, namentlich die Genehmigung des Geschäfts- und Revisionsberichts sowie der Jahresrechnung und die Beschlüsse betreffend Gewinnverwendung sowie (Wieder-)Wahl und Décharge der Geschäftsleitung und (Wieder-)Wahl der Revisionsstelle. Mit Ausnahme der Angaben zur Revisionsstelle – welche gemäss Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung bei der Übermittlung zu schwärzen sind – enthalten die Protokolle der Gesellschafterversammlungen insbesondere Informationen für die Geschäftsjahre 2016, 2017 und 2018 betreffend Zusammensetzung des Aktionariats, Höhe des im entspre-

chenden Geschäftsjahr erzielten Gewinns sowie dessen Besteuerung. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen kann diesen Informationen das Potential, dass sie sich im französischen Verfahren als erheblich erweisen könnten, nicht offensichtlich von vornherein abgesprochen werden. Die vom Aktionariat gefällten Genehmigungen und Beschlüsse eignen sich namentlich dazu, um die in der Steuererklärung deklarierten Angaben (vgl. E. 3.5.6.8 hiernach) zu überprüfen und nachzuvollziehen. Gleiches gilt für die übrigen drei Protokolle der Geschäftsleitungssitzungen, da diese verschiedene Vorbereitungshandlungen im Zusammenhang mit der Durchführung der Gesellschafterversammlungen und Entscheidungen im Zusammenhang mit der Jahresrechnung 2016 bis 2018 dokumentieren. Im Übrigen ist bei Unternehmen, die – wie vorliegend die Beschwerdeführerin 2 – von einer Gruppengesellschaft beherrscht werden und andere Gruppengesellschaften beherrschen, nicht auszuschliessen, dass Beschlüsse der Gesellschafterversammlung über die Verwendung bzw. Auszahlung von Dividenden (allenfalls versteckte) Finanzierungsbeteiligungen erhellen könnten.

Den Argumenten der Beschwerdeführerinnen, wonach diese Informationen nicht erheblich seien, ist demnach nicht zu folgen.

3.5.6.8 Den Fragen C1-13.-4. und C1-13.-5. des Ersuchens entsprechend (vgl. E. 3.2.2.1) beabsichtigt die Vorinstanz, die für den ersuchten Zeitraum eingereichten *Steuererklärungen, Bilanzen, Erfolgsrechnungen* sowie Beilagen zu diesen, zu übermitteln. Da auch diese Dokumente ausdrücklich ersucht wurden, ist ihre voraussichtliche Erheblichkeit grundsätzlich vertrauensweise zu vermuten

Die Erträge aus konzerninternen Darlehens- bzw. Anleihenzinsen stellen handelsrechtliche Einnahmen, Aufwendungen für solche Zinsen hingegen handelsrechtliche Ausgaben dar. Sie finden sowohl in der Bilanz als auch in der Erfolgs- bzw. Jahresrechnung und in der Steuererklärung einer (Gruppen-)Gesellschaft Eingang, da sie sowohl den buchhalterischen wie auch den steuerlichen Gewinn bzw. Verlust einer Gesellschaft beeinflussen. Gemäss zwischenzeitlich ergangener bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die voraussichtliche Erheblichkeit von Steuererklärungen, Bilanzen und Erfolgsrechnungen – zumindest bei Sachverhalten im Zusammenhang mit der Kontrolle von Verrechnungspreisen – daher grundsätzlich zu bejahen (vgl. E. 2.7.4).

Insoweit vorliegend die ersuchende Behörde im französischen Steuerverfahren die Vermutung hegt, dass einerseits das streitgegenständliche Darlehen durch die Ausgabe der besagten Anleihen von G._____ Belgien finanziert und andererseits, dass die Art und Weise der Finanzierung dazu gewählt worden sei, um die Eigenschaft der Beschwerdeführerin 2 als (tatsächliche) Darlehensgeberin zu verdecken, mit dem Ziel eine fehlende Mindestbesteuerung der (indirekt) in der Schweiz erhaltenen Zinserträge zu verschleiern, so lassen Informationen aus den *Steuererklärungen* sowie aus den *Erfolgs- und Jahresrechnungen* Rückschlüsse auf die Zusammensetzung des (unternehmerischen und steuerlichen) Geschäftsergebnisses (insbesondere auf die Art und den Umfang von geltend gemachten Erträgen und Aufwendungen) sowie auf dessen Besteuerung und Verwendung zu. Die in den Aktiven und Passiven der *Bilanz* ersichtlichen Verpflichtungen der Beschwerdeführerin 2 – namentlich gegenüber gruppeninternen und von der Beschwerdeführerin 2 gehaltenen Unternehmen – können für das französische Steuerverfahren aus demselben Grund voraussichtlich erheblich sein. Ferner lässt sich auch den bei der Beschwerdeführerin 2 edierten *Steuererklärungen ihrer (ehemaligen) [...] Zweigniederlassung* die voraussichtliche Erheblichkeit nicht offensichtlich absprechen, da in der als «[...]» bezeichneten Aufstellung Informationen zu gruppeninternen Zinsen («[...]») zu entnehmen sind und nicht klarerweise ersichtlich ist, dass diese Zinsen nicht im Zusammenhang mit der (allenfalls indirekten) Finanzierung des streitbetroffenen Darlehens stehen.

Den *Beilagen zur Erfolgsrechnung bzw. den Beiblättern der Steuererklärung* kann die voraussichtliche Erheblichkeit sodann ebenfalls nicht eindeutig abgesprochen werden. Vorliegend sollen in Annexe 4 für die Jahre 2014 bis 2018 zusammen mit den Steuererklärungen und Jahresabschlüssen bzw. Bilanzen und Erfolgsrechnungen insbesondere auch Dokumente, die Informationen über Art und Umfang von Beteiligungen, über Beteiligungsabzüge und Kapitalausscheidungen, über die für den steuerbaren Reingewinn massgeblichen Verlustverrechnungen sowie über die Zusammensetzung der stillen Reserven (namentlich Veränderungen von Gesteungskosten von massgeblichen Beteiligungen) enthalten, übermittelt werden. In diesen Unterlagen werden sowohl G._____ Belgien wie auch G._____ USA erwähnt. Es kann daher jedenfalls nicht gesagt werden, diese Angaben würden keinerlei Bezug von der französischen Untersuchung betroffenen Gruppengesellschaften aufweisen. Folglich lässt sich den Informationen ein Konnex zum im Ersuchen geschilderten Sachverhalt nicht klarerweise absprechen.

Was hingegen die ebenfalls zur Übermittlung vorgesehenen Angaben über *Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung* (Bescheinigungen; Lohnausweise; Rechnungen für «Manager's Fees») betrifft, so ist ihre voraussichtliche Erheblichkeit für das französische Steuerverfahren – in Übereinstimmung mit den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen – nicht ersichtlich. Obwohl diese Angaben einen Zusammenhang zur grundsätzlich voraussichtlich erheblichen Steuererklärung aufweisen, indem sie namentlich die steuerrechtlich geltend gemachten Aufwände der Beschwerdeführerin 2 spezifizieren, lässt sich vorliegend im Rahmen der Plausibilitätsprüfung jedoch klarerweise kein relevanter Zusammenhang dieser Informationen zum im Ersuchen geschilderten Sachverhalt erkennen. Zudem wurden diese Informationen auch nicht explizit von der DGFP erfragt. Mangels voraussichtlicher Erheblichkeit sind diese Informationen antragsgemäss nicht zu übermitteln. Gleiches gilt für die Angaben im *Formular «Aufstellung über Abschreibungen»*, da die deklarierten Bilanzwerte jeweils nur das Anlageobjekt «Betriebs- und Büroausstattung» betreffen und daher offensichtlich kein plausibler Konnex zum ersuchten Sachverhalt ersichtlich ist.

3.5.6.9 Das hiervor für die voraussichtliche Erheblichkeit von Steuererklärungen, Bilanzen, Erfolgs- und Jahresrechnungen grundsätzlich Gesagte, gilt – zumindest im Zusammenhang mit dem vorliegenden Untersuchungsgegenstand bei Gruppengesellschaften (vgl. E. 2.7.4) – ebenso für die ersuchten Informationen über die Beschwerdeführerin 2 hinsichtlich *Steuerregime, Steuerfaktoren, die angewandten Steuersätze und die Höhe der in der Schweiz entrichteten Steuern*. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen kann diesen Informationen die voraussichtliche Erheblichkeit nicht bereits zum jetzigen Zeitpunkt abgesprochen werden, da sie – aufgrund einer möglicherweise indirekt bestehenden Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin 1 und der Beschwerdeführerin 2 innerhalb der Finanzierungskette für das streitbetroffene Darlehen – namentlich für die Beurteilung der Mindestbesteuerung der von der Beschwerdeführerin 1 bezahlten Darlehenszinsen und somit für ihre steuerrechtliche Veranlagung in Frankreich voraussichtlich relevant sein können. Sofern solche Informationen in den zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten und Antworten allgemeiner Art sind und sich nicht direkt auf Erträge aus (bestimmten) Darlehenszinsen bzw. auf die Besteuerung von (gruppeninternen) Darlehenszinsen beziehen, so kann ihnen die voraussichtliche Erheblichkeit dennoch nicht im Vorherein gänzlich abgesprochen werden, da vernünftigerweise nicht ausgeschlossen werden kann, dass auch allgemeine Informationen über die steuerliche Behandlung und Belastung der Beschwerdeführerin 2

für Rückschlüsse auf die Beurteilung der vorliegend spezifischen Erträge bzw. die interessierende Darlehensfinanzierung geeignet sein können (vgl. E. 3.5.5.5).

3.5.6.10 Was die zur Übermittlung vorgesehenen *Steuervorbescheide* bzw. *Rulings* betrifft (vgl. E. 3.2.2.1 - E. 3.2.2.3), so ist mit den Ausführungen des Steueramts ZH (act. 29, Schreiben vom 29. Mai 2020), auf welche die Beschwerdeführerinnen verweisen, festzuhalten, dass lediglich die beiden Rulings vom [...] [...] (Annexe 9, S. 15-25) und vom [...] [...] (Annexe 9, S. 26-35) für die vom Amtshilfeersuchen erfassten Steuerperioden 2014 bis 2018 steuerlich relevant sind. Dies ergibt sich auch aus dem Ersuchen, hat doch die DGFP in der Frage C1-13. zwar *sämtliche*, die Beschwerdeführerin 2 betreffende Rulings angefragt, damit jedoch ausdrücklich nur solche *«au titre de la période du 01/01/2014 au 31/12/2018»* gemeint. Daneben hat die DGFP in den Fragen C8-10. und C9-9. ebenfalls danach gefragt, ob die Beschwerdeführerin 2 für den vom Amtshilfeersuchen erfassten Zeitraum von einer Vereinbarung mit den schweizerischen bzw. kantonalen Steuerbehörden zur steuerrechtlichen Behandlung ihrer Tätigkeit *im Allgemeinen* oder einer solchen spezifisch hinsichtlich den von G. _____ *Belgien* erhaltenen Zinszahlungen profitiere.

Das zur Übermittlung vorgesehene Ruling vom [...] (Annexe 9, S. 1-9) kommt für den vom Ersuchen umfassten Zeitraum nicht zur Anwendung, weshalb es antragsgemäss auszusondern und nicht zu übermitteln ist.

Das Ruling vom [...] [...] betrifft die Umstrukturierung der gesamteuropäischen Geschäftstätigkeit des Konzerns und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Besteuerung der Beschwerdeführerin 2. Es enthält insbesondere Ausführungen, welche sich mit der internationalen Steuerauscheidung zwischen dem Schweizer Stammhaus der Beschwerdeführerin 2 und deren [...] Betriebsstätte, respektive mit der Besteuerung von Produktions- und Handelserträgen befassen. Das Ruling vom [...] [...] beinhaltet Ausführungen zu steuerlichen Folgen von Umstrukturierungen innerhalb des Konzerns auf die Beschwerdeführerin 2.

In Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.4) kann den Informationen in den Rulings vom [...] [...] und [...] [...] die voraussichtliche Erheblichkeit für das französische Steuerverfahren betreffend die dort ansässige Gruppengesellschaft grundsätzlich nicht abgesprochen werden, da die DGFP ausdrücklich danach ersucht hat. Es besteht ferner

durchaus die Möglichkeit, dass sich die in den Rulings enthaltenen Informationen für die Beurteilung der wirtschaftlichen Existenz, der unternehmerischen Tätigkeit und der steuerlichen Behandlung der Beschwerdeführerin 2 als erheblich erweisen könnten. Dasselbe gilt für die zur Übermittlung vorgesehene *Korrespondenz der Beschwerdeführerin 2 mit dem Steueramt ZH* (Annexe 9, S. 15; act. 29, Beilagen, Schreiben des Steueramts ZH vom [...] und [...]). Die Schreiben weisen nicht nur einen erkennbaren Bezug zu den hiervor erwähnten Steuervorbescheiden auf, sondern sind Teil davon. Das Steueramt ZH hält darin den Umfang der Anerkennung der steuerrechtlichen Beurteilung der genannten Sachverhalte fest. Ihre Übermittlung ist – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen – dementsprechend nicht als eindeutig ausserhalb des Kontexts der erfragten Informationen bzw. als unzulässige spontane Amtshilfe zu qualifizieren.

In Bezug auf das Ruling vom [...] ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Ausführungen zur Umstrukturierung von [...] (Ziffern 1.2 bis und mit 2.1 des Rulings) einen Sachverhalt betreffen, der sich im Zeitpunkt der Ruling Anfrage bereits verwirklicht hatte, weshalb sie nicht Teil des Rulings bilden. Die Informationen datieren aus dem Jahr [...], weshalb sie nicht vom im Ersuchen definierten Zeitraum erfasst werden. Diese Angaben sind – analog der bereits vom Steueramt ZH vorgenommenen Schwärzung (act. 29, S. 15-19) – antragsgemäss nicht zu übermitteln, respektive unkenntlich zu machen und zu schwärzen.

3.5.6.11 Betreffend die zur Übermittlung vorgesehenen *Finanzierungsverträge* der Beschwerdeführerin 2 (Annexe 10; vgl. E. 3.2.2.3) ist festzuhalten, dass die DGFP in der Frage C9-10-2. ausdrücklich nach Finanzierungsverträgen der Beschwerdeführerin 2 *aller Art* ersucht hat («... *contrat(s) de financement de tous ordres [emprunt, obligation etc.] de [Beschwerdeführerin 2]*»). Damit hat die DGFP ihre Auffassung der voraussichtlichen Erheblichkeit sämtlicher Finanzierungsverträge der Beschwerdeführerin 2 im ersuchten Zeitraum zum Ausdruck gebracht. In Anwendung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist darauf grundsätzlich abzustellen (vgl. E. 2.4). Sämtliche zur Übermittlung vorgesehenen Finanzierungsverträge wurden mit Gruppengesellschaften (u.a. G. _____ USA) abgeschlossen. Entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen kann diesen gruppeninternen Finanzierungsverträgen die voraussichtliche Erheblichkeit im französischen Steuerverfahren betreffend die Beschwerdeführerin 1 nicht bereits zum jetzigen Zeitpunkt offensichtlich abgesprochen werden. Es lässt sich namentlich nicht ausschliessen, dass Informationen in diesen Finanzierungsverträgen die Art und Weise der Finanzierung des

streitgegenständlichen Darlehens erhellen und zur Klärung der vermuteten Beteiligung der Beschwerdeführerin 2 beitragen können (vgl. E. 3.5.5.5).

3.5.6.12 Was die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen anbelangt, welche grundsätzlich Drittinteressen betreffen (vgl. E. 3.5.3.4), so sind die damit verbundenen Informationen über Drittpersonen im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG rechtsprechungsgemäss von Amtes wegen nicht zu übermitteln bzw. zu schwärzen, wenn es an der voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Informationen fehlt (vgl. E. 2.9). Insoweit die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen über die Rüge der nicht voraussichtlichen Erheblichkeit hinausgehen, sind sie hingegen nicht zu hören (vgl. bereits E. 1.3.2).

Vorab ist festzuhalten, dass die Vorinstanz in Ziff. 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung die Schwärzung der Namen von Mitarbeitenden der Steuerbehörden sowie der Revisoren und von Daten ausserhalb des ersuchten Zeitraums verfügt hat. Insoweit sich die Schwärzungseinträge der Beschwerdeführerin damit decken, ist darauf grundsätzlich nicht weiter einzugehen. Der Klarheit halber ist an dieser Stelle anzumerken, dass darunter sämtliche individualisierenden Informationen fallen (so insbesondere auch das Kürzel [...] der Revisionsstelle, das in den Steuererklärungen teilweise noch erscheint), weshalb jegliche Individualisierungsmerkmale der Revisoren in den zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen sind.

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerinnen befinden sich die von ihnen erwähnten Namen der natürlichen und juristischen Drittpersonen jeweils nicht rein zufällig in den zur Übermittlung vorgesehenen und grundsätzlich voraussichtlich erheblichen Dokumenten. Es handelt sich hierbei nicht um Informationen über Dritte im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG, sondern um die Namen von für die Beschwerdeführerin 2 zeichnungsberechtigten Personen sowie von übrigen (Konzern-)Gesellschaften und deren Geschäftsleitungsmitgliedern, die an den betreffenden Verträgen beteiligt sind bzw. die an den betreffenden Sitzungen und Versammlungen anwesend waren. Die von den Beschwerdeführerinnen erwähnten Markennamen erscheinen sodann ebenso wenig rein zufällig in den ersuchten Dokumenten. Die Markenrechte werden von der Beschwerdeführerin 2 oder von anderen Gruppengesellschaften gehalten und die Markennamen werden in der zur Übermittlung vorgesehenen Dokumenten – insoweit es sich dabei nicht um solche handelt, deren Übermittlung aufgrund des hiavor Gesagten bereits untersagt worden ist – im Zusammenhang mit untersuchungsrelevanten Vorgängen innerhalb der Gruppe erwähnt.

Die Namen der zeichnungsberechtigten Personen und der Geschäftsleitungsmitglieder der Beschwerdeführerin 2 wurden von der DGFP im Übrigen ausdrücklich ersucht und sind daher grundsätzlich voraussichtlich erheblich. Die Namen der übrigen Drittpersonen gelten sodann rechtsprechungsgemäss bereits aufgrund des Spezialitätsprinzips (vgl. E. 2.10) als hinreichend geschützt (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Die ersuchende Behörde hat die Einhaltung des Spezialitätsprinzips im Ersuchen denn auch ausdrücklich bestätigt. Ferner beanstanden die Beschwerdeführerinnen die erklärungskonforme Einhaltung des Spezialitätsprinzips bei der Verwendung der ersuchten Informationen durch die französischen Steuerbehörden nicht.

Ebenso wenig machen die Beschwerdeführerinnen im Übrigen geltend, dass mit der Nennung der betroffenen Markennamen Geschäftsgeheimnisse der Beschwerdeführerin 2 in unzumutbarer Weise Preis geben würden oder dass durch die Erwähnung der Kanzlei [...] im Zusammenhang mit dem Sitzungsort für Besprechungen der Geschäftsleitung und für die Gesellschafterversammlungen (vgl. Annexe 3, S. 28-31, 35-38, 43-46) das Anwaltsgeheimnis verletzt würde. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist somit – entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerinnen – auf den hinreichenden Schutz der zur Übermittlung vorgesehenen Namen von Drittpersonen bzw. Drittgesellschaften sowie der ebenfalls zur Übermittlung vorgesehenen Markennamen zu vertrauen und von ihrer Schwärzung abzusehen.

3.5.6.13 Zusammenfassend gelingt es den Beschwerdeführerinnen aufgrund des hiavor Gesagten – mit Ausnahme der in E. 3.5.6 genannten Auskünfte bzw. Unterlagen, welche in E. 3.5.6.14 hiernach zusammenfassend nochmals dargelegt werden – nicht, die Sachverhaltsdarstellung und Erklärungen der DGFP sofort zu entkräften und mit ihren Vorbringen aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der in Frankreich durchgeführten steuerrechtlichen Untersuchung gegen die Beschwerdeführerin 1 offenkundig wenig wahrscheinlich erscheint.

3.5.6.14 Mangels voraussichtlicher Erheblichkeit sind die folgenden in Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung Auskünfte bzw. Unterlagen dem Eventualantrag teilweise entsprechend aus den zur Übermittlung vorgesehenen Akten auszusondern bzw. zu schwärzen und nicht zu übermitteln:

- Teilantwort auf die Frage C1.-2. betr. Information, wonach die Mitarbeitenden der Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 2 in [Ort in der Schweiz] in [...] arbeiten würden (E. 3.5.6.2);
- Teilantwort auf die Frage C1.-3. betr. Information über die [Besteuerungsart] gewisser Angestellter der Zweigniederlassung der Beschwerdeführerin 2 in [Ort in der Schweiz] (E. 3.5.6.3);
- Antwort auf die Frage C1.-6. betr. Steuerberater der Beschwerdeführerin 2 (E. 3.5.6.5);
- *innerhalb* der Antworten auf die Frage C1-13. bzw. C8-11 bzw. C9-10. die nachfolgenden Unterlagen bzw. Passagen:
 - der Geschäftsführerbeschluss vom 16. November 2016 (E. 3.5.6.6);
 - die Formulare betreffend «Bescheinigungen über Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung» für die Jahre 2014 bis 2018 (E. 3.5.6.8);
 - die Rechnungen von [...] betreffend «Manager's Fees» vom 15. Dezember 2014, vom 30. November 2015, vom 25. November 2016, vom 27. November 2017 und vom 10. Oktober 2018 (E. 3.5.6.8);
 - sämtliche Lohnausweise von [...] (E. 3.5.6.8);
 - die Formulare «Aufstellung über Abschreibungen» für die Jahre 2014 bis 2018 (E. 3.5.6.8);
 - das Ruling vom [...] (E. 3.5.6.10);
 - die Ziffern 1.2 bis und mit 2.1 des Rulings vom [...] / [...] (E. 3.5.6.10),
- sämtliche individualisierenden Informationen der Revisionsstelle, [...] (E. 3.5.6.12).

4.

4.1 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung gemäss E. 3.5.6.14 abzuändern. Damit dringen die Beschwerdeführerinnen mit ihren Eventualanträgen teilweise und mit ihren Subeventualanträgen ebenfalls teilweise – sofern letztere nicht bereits von der Gutheissung der Eventualanträge erfasst sind – durch. Der Anteil des Obsiegens der Beschwerdeführerinnen ist vorliegend angesichts des Umfangs der ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Auskünfte gesamthaft grundsätzlich als eher marginal zu werten: Es ist eine Frage im Ersuchen (Frage C1.-6., vgl. E. 3.5.6.5) nicht zu beantworten und es sind zwei Antworten (auf die Frage C1.-2. und C1.-3., vgl. E. 3.5.6.2 f.) zumindest teilweise nicht wie von der Vorinstanz vorgesehen zu übermitteln. Sodann sind die in Annexes 4, 6 und 9 enthaltenen Informationen ebenfalls nur teilweise zu übermitteln (vgl. E. 3.5.6.6, E. 3.5.6.8, E. 3.5.6.10). Vor diesem Hintergrund rechtfertigt sich, von einem Obsiegen der Beschwerdeführerinnen im Umfang von rund 1/5 auszugehen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.2 Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen im Umfang von Fr. 4'000.- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von total Fr. 5'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- ist den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

4.3 Die Vorinstanz hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführerinnen die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten detaillierten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil

des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2). Dies gilt auch dann, wenn die Rechtsvertretung – wie vorliegend – in der Beschwerde in Aussicht stellt, auf erste Aufforderung hin eine Kostennote einzureichen (vgl. Rz. 16 der Beschwerde), da sich der notwendige Vertretungsaufwand vorliegend aufgrund der Aktenlage abschätzen lässt (vgl. Urteil des BVGer A-4118/2015 vom 10. November 2015 E. 6.2.1). Die reduzierte Parteientschädigung der Beschwerdeführerinnen für die ihnen erwachsenen notwendigen Auslagen ist vorliegend unter Berücksichtigung der gesamten Umstände praxisgemäss auf Fr. 1'500.- (inkl. MWST-Zuschlag im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) festzusetzen.

Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG sowie Art. 7 Abs. 1 und Abs. 3 VGKE).

5.

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

Das Dispositiv befindet sich auf der nachfolgenden Seite.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Ziffer 2 des Dispositivs der Schlussverfügung der Vorinstanz vom 6. Dezember 2016 wird im Sinne von E. 4.1 teilweise aufgehoben. Die Vorinstanz wird angewiesen, die Informationen gemäss E. 3.5.6.14 auszusondern und die zusätzlichen Schwärzungen vorzunehmen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Den Beschwerdeführerinnen werden Verfahrenskosten von total Fr. 4'000.- auferlegt. Der von ihnen geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.- wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Die ESTV wird verpflichtet, den Beschwerdeführerinnen eine reduzierte Parteientschädigung von total Fr. 1'500.- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

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:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerinnen (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)