

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 282/2021

Urteil vom 15. Juni 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichter Hartmann,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte

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

gegen

A. _____ AG,
handelnd durch PricewaterhouseCoopers AG,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

Amtshilfe DBA (CH-FR),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 16. März 2021 (A-3810/2020).

Sachverhalt:

A.

Am 1. Juli 2019 stellte die Direction Générale des Finances Publiques (nachfolgend: ersuchende Behörde) gestützt auf Art. 28 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; nachfolgend: DBA CH-FR) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Das Ersuchen betrifft die Gesellschaftssteuer für die Steuerperioden 2015 bis 2017. Als betroffene Person in Frankreich ist die B. _____ SARL (nachfolgend: französische Gesellschaft) und als betroffene Person in der Schweiz die C. _____ GmbH (heute: A. _____ AG; nachfolgend auch: schweizerische Gesellschaft) genannt. Als Ziel wird die Kontrolle und Erhebung von Steuern angeführt.

A.a. Die ersuchende Behörde erklärte, es werde eine Steuerkontrolle der französischen Gesellschaft betreffend die Jahre 2015, 2016 und 2017 durchgeführt. Die schweizerische Gesellschaft beliefere die französische Gesellschaft mit Materialien, welche diese verarbeite. Die Produkte würden anschliessend an verschiedene Gesellschaften der Gruppe in Frankreich und dem übrigen Europa weiterverkauft. Die schweizerische Gesellschaft habe der französischen Gesellschaft im Jahr 2015 EUR 20 Mio., im Jahr 2016 EUR 18.7 Mio. und im Jahr 2017 EUR 10 Mio. in Rechnung gestellt. Beide Gesellschaften seien Teil einer Gruppe. Die D. _____ AG sei die

Holding-Gesellschaft, die ihren Sitz in U. _____ (Schweiz) habe und sämtliche Tochtergesellschaften und (indirekten) Subtochtergesellschaften der Gruppe innehabe.

A.b. Im Rahmen der Prüfung der Verrechnungspreispolitik möchte die ersuchende Behörde kontrollieren, ob die Transaktionen zwischen der französischen und der schweizerischen Gesellschaft angemessen seien. Anlässlich der Kontrolle habe die französische Gesellschaft Fragen betreffend die schweizerische Gesellschaft nicht beantwortet. Die erwünschten Informationen seien für die französische Steuerbehörde notwendig, um festzustellen, ob die Transaktionen zwischen den Gesellschaften angemessen seien, und um den in Frankreich geschuldeten Steuerbetrag zu kontrollieren. Die ersuchende Behörde ersuchte unter anderem um folgende Informationen: a) Kopie der Bilanz, der Erfolgsrechnung und der Steuererklärung der schweizerischen Gesellschaft der Jahre 2015, 2016 und 2017 sowie den in diesen Jahren bezahlten Steuerbetrag für die Gesellschaftssteuer (Bundessteuer, kantonale und kommunale Steuern); b) Steuersatz, der für die Gesellschaftssteuer in den Jahren 2015, 2016 und 2017 angewendet wurde, sowie Kopien allfälliger Rulings oder Dokumente betreffend die Anwendung spezieller Steuerregime (Bundessteuer, kantonale und kommunale Steuern); c) soweit Personal angestellt ist, Zahl der Angestellten in den Jahren 2015, 2016 und 2017; d) Identität und Kontaktdaten der Personen, welche für die schweizerische Gesellschaft in leitender Position tätig sind; e) Datum der Gründung sowie allenfalls der Liquidation der schweizerischen Gesellschaft; f) Identität und Kontaktdaten eventuell bestehender Tochtergesellschaften der schweizerischen Gesellschaft; g) Gesellschaftsziel der schweizerischen Gesellschaft sowie h) Identität und Kontaktdaten der Aktionäre der schweizerischen Gesellschaft.

A.c. Am 9. Juli 2019 erliess die ESTV gegenüber der schweizerischen Gesellschaft eine Editionsverfügung, in der sie diese zur Herausgabe der verlangten Informationen aufforderte. Weiter bat sie darum, die französische Gesellschaft über das Amtshilfverfahren zu informieren. Gleichentags forderte die ESTV auch die Steuerverwaltung des Kantons Bern auf, die verlangten Informationen zu edieren.

B.

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

Gegen die Schlussverfügung vom 25. Juni 2020 erhob die A. _____ AG am 27. Juli 2020 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht.

Mit Dispositiv-Ziffer 1 des Urteils vom 16. März 2021 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde insofern gut, als die Vorinstanz die Steuererklärungen der A. _____ AG der ersuchenden Behörde nicht übermitteln darf. Weiter wurde die ESTV angewiesen, die ersuchende Behörde zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfverfahrens zu übermittelnden Informationen nur in Verfahren betreffend die französische Gesellschaft verwendet werden dürfen. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 1. April 2021 gelangt die ESTV an das Bundesgericht. Sie beantragt, es sei die Dispositiv-Ziffer 1 des Urteils A-3810/2020 vom 16. März 2021 im Umfang der verfügten Untersagung der Übermittlung der Steuererklärungen aufzuheben. Die Schlussverfügung der ESTV vom 25. Juni 2020 sei mit Ausnahme der Anweisung, die ersuchende Behörde sei darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfverfahrens zu übermittelnden Informationen nur in Verfahren betreffend die französische Gesellschaft verwendet werden dürfen, zu bestätigen. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz verzichtet auf eine Vernehmlassung. Die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) beantragt mit Stellungnahme vom 3. Mai 2021, auf die Beschwerde der ESTV sei nicht einzutreten. Eventualiter sei die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werde. Subeventualiter stellt die Beschwerdegegnerin den Antrag, es seien keine Informationen zu übermitteln; mindestens sei jedoch neben dem bereits untersagten Austausch der Steuererklärungen auch der Austausch der bezahlten Steuerbeträge und der Austausch der "effektiven Tax Rate" zu untersagen. Subsubeventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung

an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese das subeventualiter Beantragte anordnet. Die ESTV repliziert mit Eingabe vom 8. Juni 2021.

Erwägungen:

1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (vgl. BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 113 E. 1).

1.1. Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 83 lit. h BGG; Art. 84a BGG) und richtet sich gegen ein verfahrensabschliessendes (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Die ESTV ist zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. a BGG; vgl. Urteile 2C 703/2020 vom 15. März 2021 E. 1.1; 2C 310/2020 vom 1. Dezember 2020 E. 1.3).

1.2. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen unzulässig ist. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde gemäss Art. 84a BGG zulässig, 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (Art. 42 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 146 II 276 E. 1.2.1; 133 IV 131 E. 3).

1.2.1. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann - namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt (vgl. BGE 139 II 404 E. 1.3; 139 II 340 E. 4; Urteil 2C 1037/2019 vom 27. August 2020 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 116).

1.2.2. Als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist nach Ansicht der ESTV zu beurteilen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Übermittlung der Steuererklärungen einer in der Schweiz domizilierten Gesellschaft in Anwendung von Art. 28 DBA CH-FR - eine Bestimmung zum Informationsaustausch, die dem internationalen Standard entspreche - sowie gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip zulässig sei, insbesondere wenn der ersuchende Staat im Rahmen seiner Untersuchung der Verrechnungspreispolitik die von dieser Gesellschaft getätigten Transaktionen mit einer der gleichen Gruppe angehörigen ausländischen Gesellschaft und den geschuldeten Steuerbetrag dieser ausländischen Gesellschaft überprüfen wolle. Es stelle sich in diesem Kontext damit die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der Steuererklärungen der Beschwerdegegnerin. Die ESTV leitet die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage aus dem Umstand ab, dass die Frage der Übermittelbarkeit von Steuererklärungen bereits an sich und insbesondere in Verrechnungspreisfällen für die Durchführung der Amtshilfverfahren von grosser Bedeutung sei. Die ESTV verfolge seit dem 20. Februar 2018 die Praxis, bei entsprechenden Ersuchen die Steuererklärung im Grundsatz zu übermitteln.

1.2.3. Die ESTV bringt zutreffend vor, dass in den bisherigen bundesgerichtlichen Urteilen jeweils darauf verwiesen werden konnte, die Übermittlung der Steuererklärungen sei nicht vorgesehen (vgl. BGE 143 II 185 E. 4.6 i.f.), da es der vormaligen Praxis der ESTV entsprochen habe, die Steuererklärungen nicht zu übermitteln. Entsprechend hatte das Bundesgericht bis anhin keine Veranlassung, die von der ESTV unterbreitete Frage abschliessend zu beantworten (vgl. auch Urteil 2C 764/2018 vom 7. Juni 2019 E. 6.1.2). Mittlerweile, so

die ESTV, würden die ersuchenden Behörden in Verrechnungspreisfällen regelmässig um die Herausgabe von Steuererklärungen der schweizerischen Gesellschaft ersuchen, weshalb die ESTV ihre Praxis angepasst habe. Folglich erweist sich die von der ESTV aufgeworfene Frage für die Praxis als wegleitend.

Ausserdem erwog die Vorinstanz in der vorliegenden Angelegenheit, es sei nicht ausgeschlossen, dass Auszüge aus Steuererklärungen im Rahmen der Amtshilfe herausgegeben würden. Dies habe aber in engen Grenzen zu geschehen (vgl. E. 3.4.7 des angefochtenen Urteils). Die ESTV weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass die vorinstanzliche Erwägung zwangsläufig die Frage nach diesen Grenzen aufwerfe. Im Lichte des Umstands, dass die vorliegende Gruppenstruktur mit einer schweizerischen Gesellschaft, die andere konzerninterne ausländische Gesellschaften mit Materialien beliefert, in Verrechnungspreisfällen regelmässig vorkommt, betrifft die von der ESTV aufgeworfene Frage viele gleichartige Fälle. Es liegt eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne von Art. 84a BGG vor.

1.3. Die ESTV stellt noch eine weitere Rechtsfrage, der sie grundsätzliche Bedeutung beimisst. Ob bei mehreren dem Bundesgericht unterbreiteten Rechtsfragen alle das Erfordernis der grundsätzlichen Bedeutung erfüllen, ist nicht massgebend. Es genügt, wenn eine solche Frage vorliegt. Diesfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein. Es prüft diese nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes umfassend (vgl. E. 3 hiernach) und nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundsätzlicher Bedeutung sind (vgl. BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4; Urteile 2C 703/2020 vom 15. März 2021 E. 1.3; 2C 619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 1.3.3). Nach dem Dargelegten ist auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten einzutreten.

2.

Die Beschwerdegegnerin beantragt im Rahmen der bundesgerichtlichen Vernehmlassung mit Eingabe vom 3. Mai 2021 sub- und subsubeventualiter, es seien keine Informationen zu übermitteln; mindestens sei jedoch neben dem bereits untersagten Austausch der Steuererklärungen auch der Austausch der bezahlten Steuerbeträge und der Austausch der "effektiven Tax Rate" zu untersagen.

Im Verfahren vor Bundesgericht gibt es keine Anschlussbeschwerde (vgl. BGE 144 V 264 E. 1.2; 138 V 106 E. 2.1; 134 III 332 E. 2.5). Wer mit dem angefochtenen Entscheid nicht einverstanden ist, muss diesen selbst innert der Beschwerdefrist anfechten (vgl. Art. 100 BGG). Das Bundesgericht kann nicht über die fristgerecht gestellten Rechtsbegehren der Parteien hinausgehen (vgl. Art. 107 Abs. 1 BGG). Die von der Beschwerdegegnerin sub- und subsubeventualiter gestellten Anträge sind angesichts des Streitgegenstands, der durch das angefochtene Urteil und die fristgerecht eingereichte Beschwerde bestimmt wird, nicht zulässig.

3.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und lit. b BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG).

4.

Die ESTV beanstandet, dass die Vorinstanz die voraussichtliche Erheblichkeit der durch die ersuchende Behörde verlangten Steuererklärungen der Beschwerdegegnerin mit der Begründung verneint, es sei nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Informationsmehrwert diese zu den übrigen zu übermittelnden Informationen haben sollten.

4.1. Die ESTV macht geltend, die ersuchende Behörde möchte im Rahmen der Prüfung der Verrechnungspreispolitik die Angemessenheit der Transaktionen zwischen der französischen Gesellschaft und der zur selben

Gruppe gehörigen schweizerischen Beschwerdegegnerin sowie den in Frankreich geschuldeten Steuerbetrag kontrollieren. Es stelle sich die Frage, ob hierzu die Steuererklärungen der Beschwerdegegnerin übermittelt werden dürften. Die Vorinstanz lasse bei dieser Beurteilung unberücksichtigt, dass lediglich die ersuchende Behörde die Nützlichkeit der angeforderten Informationen - mithin der Steuererklärungen - beurteilen könne. Es könne nicht gesagt werden, dass die Übermittlung von Auszügen aus Steuererklärungen nur in engen Grenzen möglich sei. Ausserdem könne es für die Frage, ob die Steuererklärungen übermittelt werden dürften, auch nicht darauf ankommen, ob den Steuererklärungen ein zusätzlicher Informationsmehrwert zu den übrigen zu übermittelnden Informationen zukomme. Ebenso wenig, so die ESTV weiter, könne die Komplexität von Informationen - namentlich von Informationen mit Bezug zum schweizerischen Recht - einen Grund darstellen, um diesen Informationen im Grundsatz die voraussichtliche Erheblichkeit abzusprechen. Die ESTV müsste sich anmassen, zu beurteilen, welche Informationen im Lichte der Kenntnisse der ersuchenden Behörde als zu komplex erschienen und daher nicht übermittelt werden dürften. Abgesehen davon, dass die ESTV nicht prüfen könne, welche Kenntnisse die ersuchende Behörde habe, würde ein solches Vorgehen einen Verstoss gegen die Rollenaufteilung zwischen dem ersuchenden und ersuchten Staat darstellen.

Nach Auffassung der ESTV kann es den allgemeinen Grundsätzen zum Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit folgend nur darauf ankommen, ob eine Steuererklärung einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt aufweise und ob sie möglicherweise dazu geeignet sei, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Dies sei im Grundsatz zu bejahen, da die Steuererklärung ein zentrales Element eines Steuereinsatzes darstelle. Die Steuererklärung enthalte unter anderem Informationen zu den nach Ansicht der deklariierenden Gesellschaft zur Besteuerung in der Schweiz zu berücksichtigenden Steuerfaktoren. Sie zeige damit auf, welches steuerliche Selbstverständnis eine Gesellschaft und gegebenenfalls ihre Gruppe aufweise und könne hilfreich sein, um einen Einblick in die Steuerstrategie einer Gruppe zu erhalten. Steuererklärungen gäben sodann Hinweise zum angewendeten Steuerregime. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Gruppen-Transaktionen könnten Steuererklärungen und ihre Beilagen darüber Aufschluss geben, ob den verbuchten Aufwänden entsprechende Erträge gegenüberstünden. Keineswegs könne davon ausgegangen werden, dass sich den Steuererklärungen keine zusätzlichen Informationen zu den Jahresabschlüssen entnehmen liessen. In diesem Zusammenhang sei zu erwähnen, dass die Handelsbilanz, welche in der Jahresrechnung abgebildet sei, von einer nach steuerrechtlichen Vorschriften korrigierten Steuerbilanz, welche in der Steuererklärung ersichtlich sei, regelmässig abweiche. Würde lediglich die Jahresrechnung übermittelt, hätte die ersuchende Behörde nur von der Handelsbilanz Kenntnis, nicht aber von den steuerlichen Gewinnkorrekturen und der daraus resultierenden Steuerbilanz und Steuerfaktoren. Die Steuererklärungen der schweizerischen Beschwerdegegnerin könnten daher helfen, die Verrechnungspreise und damit die Gewinnverteilung sowie den Steuerbetrag der französischen Gesellschaft zu kontrollieren. Vor diesem Hintergrund müssten die Steuererklärungen im Grundsatz als voraussichtlich erheblich gelten.

4.2. Gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht.

4.2.1. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung soll das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit einen möglichst umfassenden Informationsaustausch gewährleisten. Dabei ist es den Vertragsstaaten klarerweise nicht gestattet, Informationen aufs Geratewohl oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.1 f.; 143 II 185 E. 3.3.1; 142 II 161 E. 2.1.1; 141 II 436 E. 4.4.3; vgl. auch Art. 7 lit. a des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1]).

4.2.2. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die Steuerbehörde des ersuchten Staats zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem "voraussichtlich" kommt dabei eine doppelte Bedeutung zu: Der ersuchende Staat muss die

Erheblichkeit voraussehen und deshalb im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Unterlagen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind. Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Hingegen spielt es im Grundsatz keine Rolle, wenn sich - einmal beschafft - herausstellt, dass die Informationen nicht relevant sind. Es liegt nicht am ersuchten Staat, ein Ersuchen oder die Übermittlung von Auskünften zu verweigern, weil er der Ansicht ist, es fehle an der Erheblichkeit der Anfrage oder der dieser zugrunde liegenden Überprüfung. Die ersuchte Behörde hat somit nicht zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte

Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1). Der ersuchte Staat kann Auskünfte daher nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (vgl. auch Art. 7 StAhiG). Kommt die Steuerbehörde des ersuchten Staats zum Schluss, ein Zusammenhang sei steuerlich nicht relevant, muss sie gemäss Art. 17 Abs. 2 StAhiG diese Informationen aussondern oder unkenntlich machen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Folglich beschränkt sich die Rolle der Steuerbehörden des ersuchten Staats im Wesentlichen auf die Prüfung der Plausibilität des Ersuchens (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. auch Urteil 2C 241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4).

4.2.3. Nach dem (völkerrechtlichen) Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne von Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111) wird vermutet, dass ein staatsvertraglich gebundener Staat nach Treu und Glauben handelt. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerersachen bedeutet diese Vermutung, dass der ersuchte Staat auf die Angaben des ersuchenden Staats vertraut (sogenanntes Vertrauensprinzip; vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1). Zwar steht es dem ersuchten Staat offen, zu prüfen, ob die erbetenen Informationen für den vom ersuchenden Staat angestrebten steuerlichen Zweck voraussichtlich erheblich sind. Allerdings verpflichtet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ihn im Grundsatz dennoch, sich auf die Angaben zu verlassen, die der ersuchende Staat mitteilt (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 161 E. 2.1.3; 142 II 218 E. 3.3). Das Vertrauensprinzip schliesst daher nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. Die Vermutung des guten Glaubens kann nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; Urteil 2C 241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.5).

4.3. Die Vorinstanz erwägt, die in einer Steuererklärung wiedergegebenen Angaben zu den Einkünften und Vermögenswerten seien vorab Ausfluss der landesinternen steuerlichen Bestimmungen. Dabei weise die Steuererklärung regelmässig eine nicht zu unterschätzende Komplexität auf, die selbst für schweizerische Steuerpflichtige nicht ohne Weiteres nachvollziehbar sei. Obschon die ausländischen Steuerbehörden Expertise im Steuerrecht verfügten, dürften Kenntnisse mit Bezug auf das schweizerische landesinterne Recht und die damit einhergehende Steuerpraxis auf Bundesebene sowie auf der Ebene der jeweiligen Kantone und Steuergemeinden nicht ohne Weiteres angenommen werden. Es bestünde, so die Vorinstanz weiter, eine nicht zu unterschätzende Gefahr von Fehlinterpretationen oder weiterem Klärungsbedarf. Es sei zwar nicht ausgeschlossen, dass Auszüge aus Steuererklärungen im Rahmen der Amtshilfe herausgegeben würden. Dies habe aber in engen Grenzen zu geschehen. Vorliegend sei nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Informationsmehrwert die Steuererklärungen zu den übrigen zu übermittelnden Informationen haben sollten. Ihnen fehle es damit an der voraussichtlichen Erheblichkeit, weshalb sie nicht zu übermitteln seien (vgl. E. 3.4.7 des angefochtenen Urteils).

4.4. Mit Amtshilfeersuchen vom 1. Juli 2019 ersuchte die ersuchende Behörde unter anderem um Übermittlung der Steuererklärungen der schweizerischen Gesellschaft (Beschwerdegegnerin) der Jahre 2015, 2016 und 2017, um im Rahmen der Prüfung der Verrechnungspreispolitik zu kontrollieren, ob die Transaktionen zwischen der französischen und der schweizerischen Gesellschaft angemessen seien.

4.4.1. Das Bundesgericht hat mit Bezug auf Verrechnungspreisfälle bereits festgehalten, dass die Amtshilfe

nebst der Durchführung des Abkommens den Zweck hat, die Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts der Vertragsstaaten zu ermöglichen (vgl. Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR). Hierzu können grundsätzlich sämtliche Informationen, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt, wesentlich sein. Ein Amtshilfeersuchen kann von einem Vertragsstaat auch gestellt werden, um von Drittpersonen Auskünfte über Vertragsbeziehungen zu einer bestimmten Person zu verlangen. So können zur Durchführung des innerstaatlichen Steuerrechts etwa Informationen wesentlich sein, die zur Überprüfung des zwischen Konzerngesellschaften vereinbarten Verrechnungspreises notwendig sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3; Urteil 2C 690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.3; vgl. auch BGE 144 II 29 E. 4.2.4; Urteil 2C 616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.4 i.f.). Die schweizerische Konzerngesellschaft gilt in diesem Kontext als betroffene Personen im Sinne von Art. 3 lit. a StAhiG (vgl. BGE 143 II 185 E. 5.1).

Das Bundesgericht anerkannte im Zusammenhang mit einem Amtshilfeersuchen zur Überprüfung der wirtschaftlichen Realität einer schweizerischen Gesellschaft, dass Informationen über den Betrieb, die Anzahl Angestellten und die Räumlichkeiten der Gesellschaft als voraussichtlich erheblich anzusehen seien (vgl. BGE 142 II 69 E. 3.2; vgl. auch BGE 143 II 185 E. 3.3.3). In einem anderen Fall gelangte es hinsichtlich Namen und Adressen der Angestellten eines schweizerischen Unternehmens sowie der Namen der Klienten zum selben Ergebnis, da sich diese Angaben auf die Verrechnungspreise bezögen und damit die Kontrolle der Leistungen zwischen der schweizerischen und der französischen Gesellschaft ermöglichten (vgl. Urteil 2C 690/2015 vom 15. März 2016 E. 3.5 und E. 4.4).

4.4.2. Ausschlaggebend für die Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit ist auch bei Verrechnungspreisfällen lediglich der Umstand, dass der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt und die ersuchten Informationen einen Konnex aufweisen und eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als erheblich erweisen werden. Nur wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, darf die voraussichtliche Erheblichkeit verneint werden (vgl. E. 4.2.2 hiavor).

Die Beschwerdegegnerin bringt selbst vor, die Verrechnungspreise schlugen sich im handelsrechtlichen Gewinn nieder. Der handelsrechtliche Gewinn ist aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch Grundlage des in der Steuererklärung einer schweizerischen Gesellschaft zu deklarierenden Gewinns (zum Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG [SR 642.11]; Art. 24 Abs. 1 StHG [SR 642.14]; BGE 141 II 83 E. 3.1; Urteil 2C 857/2020 vom 11. Februar 2021 E. 4.1). Bei der vorliegend relevanten Gruppenstruktur, in der die Beschwerdegegnerin die anderen konzerninternen ausländischen Gesellschaften mit Materialien beliefert und hierfür einen (internen) Preis verrechnet, finden diese Verrechnungspreise über den handelsrechtlichen Gewinn Eingang in die Steuerklärungen der Beschwerdegegnerin. Die Steuerklärungen der Beschwerdegegnerin enthalten somit Informationen mit Bezug auf die Verrechnungspreise. Der nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erforderliche Zusammenhang zwischen dem im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt (Prüfung der Verrechnungspreispolitik) und den ersuchten Informationen (Steuerklärungen) ist folglich gegeben.

4.4.3. Nach dem Gesagten ist entgegen den Vorbringen der Beschwerdegegnerin für die Beurteilung des Erfordernisses der voraussichtlichen Erheblichkeit nicht massgebend, dass aus den Steuerklärungen unter Umständen nicht mehr herausgelesen werden könne als aus den handelsrechtlichen Abschlüssen. Entsprechend ist der Vorinstanz nicht zu folgen, wenn sie erwägt, es sei nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Informationsmehrwert die Steuerklärungen zu den übrigen zu übermittelnden Informationen haben sollten (vgl. E. 3.4.7 des angefochtenen Urteils). Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bedingt nicht zwingend einen Informationsmehrwert im Vergleich zu den übrigen zu übermittelnden Informationen, sondern einen Zusammenhang zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt. Deshalb hat die ersuchende Behörde auch keinen zusätzlichen Informationsmehrwert aufzuzeigen. Ins Leere stösst damit auch der Hinweis der Beschwerdegegnerin, wonach die Verrechnungspreis-Dokumentationsvorschriften überflüssig wären, wenn die Steuerklärungen die massgebenden Angaben zu den Verrechnungspreisen enthielten. Nicht von Bedeutung für die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist ferner die Gefahr von Fehlinterpretationen aufgrund einer allfälligen Komplexität eines ersuchten Dokuments. Die ESTV hat im Rahmen ihrer Plausibilitätskontrolle nicht zu überprüfen, ob die ersuchende Behörde die ersuchten Informationen auch auswerten und für das (ausländische) Steuerverfahren effektiv verwerten kann (vgl. E. 4.2.2 i.f. hiavor).

4.5. Im Lichte des Dargelegten sind die Steuererklärungen der schweizerischen Gruppengesellschaft (Beschwerdegegnerin) zur Kontrolle der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen Gesellschaften der gleichen Gruppen voraussichtlich erheblich. Dies gilt entgegen der vorinstanzlichen Auffassung unabhängig davon, ob sie einen zusätzlichen Informationsmehrwert zu den übrigen zu übermittelnden Informationen enthalten. Gestützt auf das Amtshilfeersuchen vom 1. Juli 2019 dürfen die Steuererklärungen der Beschwerdegegnerin der Jahre 2015, 2016 und 2017 der ersuchenden Behörde übermittelt werden.

5.

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als begründet, weshalb sie gutzuheissen ist. Das Urteil vom 16. März 2021 ist im Umfang der Dispositiv-Ziffer 1 Satz 1 (Untersagung der Übermittlung der Steuererklärungen der Beschwerdegegnerin) aufzuheben. Die Schlussverfügung der ESTV vom 25. Juni 2020 ist mit Ausnahme der Dispositiv-Ziffer 4 (Anpassung des Spezialitätsvorbehalts gemäss Dispositiv-Ziffer 1 Satz 2 des Urteils vom 16. März 2021) zu bestätigen. Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 BGG). Diesem Verfahrensausgang entsprechend trägt die Beschwerdegegnerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. März 2021 wird im Umfang der Dispositiv-Ziffer 1 Satz 1 aufgehoben.

2.

Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der bundesverwaltungsgerichtlichen Kosten- und Entschädigungsfolgen an das Bundesverwaltungsgericht zurückgewiesen.

3.

Die Gerichtskosten von 5'000.– werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, mitgeteilt.

Lausanne, 15. Juni 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: M. Zollinger