Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid aufgehoben durch BGer mit Urteil vom 13.02.2017 (2C_417/2016 und 2C_418/2016)

Abteilung I
A-6680/2014

Urteil vom 19. April 2016

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Pascal Mollard,
Richterin Marie-Chantal May Canellas,
Richterin Salome Zimmermann,
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

Parteien

X._____ GmbH,
vertreten durch lic. iur. Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-F).

Sachverhalt:

A.
Am 18. Dezember 2013 richtete die Direction Générale des Finances Publiques von Frankreich (im Folgenden: DGFP) ein Amtshilfegesuch in französischer Sprache an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Sie stützte sich dabei 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; DBA-F) in der Fassung des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 (AS 2010 5683; in Kraft seit dem 4. November 2010).

Als in Frankreich betroffene juristische Personen sind die B._____ SAS, die C._____ SNC (ehemals D._____), die französische Zweigniederlassung der E._____ GmbH, die französische Zweigniederlassung der F._____ GmbH, die G._____ SAS und die H._____ SNC angegeben. Betroffene juristische Person in der Schweiz ist – gemäss dem Amtshilfegesuch – die X._____ GmbH. Das Gesuch betrifft (französische) Gesellschaftssteuern der Jahre 2010 und 2011.

Nach Darstellung der DGFP kontrolliert die französische Finanzverwaltung die finanzielle Situation der französischen Gesellschaften der I._____-Gruppe, früher J._____. Vor dem [Beginn der Reorganisation im Jahr] 2009 seien die Aktivitäten der Gruppe in Frankreich von den drei folgenden operationell tätigen Einheiten ausgeführt worden: K._____ und H._____ hätten als Zulieferer für die Weiterverarbeitung und Aufmachung der Produkte […] gedient. Die Gesellschaft G._____ sei für die Vermarktung der verschiedenen Produkte der Gruppe auf dem französischen Markt zuständig gewesen. Vo[n …] 2009 an seien die Tätigkeiten der Gruppe reorganisiert worden, insbesondere in Frankreich. Die Funktionen, Aktiven und strategischen Risiken seien bei der schweizerischen Gesellschaft X._____ GmbH zentralisiert worden. Dennoch kaufe die französische Zweigniederlassung der schweizerischen Gesellschaft E._____ [GmbH] Rohstoffe bei Drittgesellschaften sowie Verpackungen für die französischen Fabriken und verkaufe sie danach der schweizerischen Gesellschaft X._____ GmbH weiter. Rohstoffe und Verpackungsmaterial, Eigentum der schweizerischen Gesellschaft X._____ GmbH, seien in den Lokalen von zwei Fabrikationsgesellschaften K._____ und H._____ gelagert. Diese Fabrikationsgesellschaften seien von einer Produktionsaktivität zu einer Aktivität der Fakturierung für das Konto der

X._____ GmbH übergegangen. Die in den Fabriken der Gruppe hergestellten fertigen Produkte würden bei Dritten auf Rechnung der X._____ GmbH gelagert. Die Vertriebsgesellschaft, G._____ SAS, würde die Waren erst vor dem Verkauf an den Endkunden erlangen. Sie sei von einer Tätigkeit als Verteiler mit voller Verantwortung (plein exercice) zu einer solchen als Verteiler mit eingeschränktem Risiko übergegangen. Die französische Zweigniederlassung der schweizerischen Gesellschaft F._____ GmbH versichere die Support- und Marketingleistungen für die Gesellschaft X._____ GmbH und nebenbei für die französischen Gesellschaften der I._____-Gruppe. Die Marken […] würden von der französischen Gesellschaft B._____ gehalten. Diese fakturierte die Lizenzabgaben der Gesellschaft X._____ GmbH und erhalte eine Entschädigung von 2.70 % der Umsätze, welche die Gesellschaft X._____ GmbH (Schweiz) innerhalb der Gruppe erziele. Die französische [recte wohl: schweizerische] Gesellschaft L._____ GmbH vermittle die Rohstoffe von Drittlieferanten. Diese Gesellschaft schliesse ein Termingeschäft über die Rohstoffe im Namen der begünstigten Gesellschaft, welche ihr die Termingeschäfte übertrage und ihr die verlangte Menge an Rohstoffen verkaufe. Auf diese Weise realisiere sie eine Marge. Sie trete bei der Realisation des Kaufs an die Stelle der französischen Zweigniederlassung der schweizerischen Gesellschaft E._____ GmbH ein.

Der Politikwechsel bei den Verrechnungspreisen der I._____-Gruppe im […] 2009 habe zu einer Änderung der Aufteilung des Gewinns innerhalb der Gruppe geführt. Die Bestimmungen im französischen Steuerrecht sähen vor, dass Transaktionen zwischen Unternehmen der gleichen Gruppe zu denselben Konditionen getätigt werden müssten, wie wenn sie zwischen unabhängigen Unternehmen getätigt worden wären. Bei länderübergreifenden Transaktionen von Gesellschaften der gleichen Gruppe sei es zudem notwendig, Informationen über diese Gesellschaften und die Gewinnverteilung zu haben. Diese Informationen seien für die französische Steuerverwaltung unabdingbar, damit sie die Höhe der Gewinne bestimmen könne, die aus Tätigkeiten in Frankreich stammten und um die in Frankreich geschuldeten Steuern festzusetzen.

Die DGFP ersucht daher um folgende Auskünfte und Unterlagen:

a) Ist die im Gesuch genannte schweizerische Gesellschaft den schweizerischen Steuerbehörden bekannt? Falls ja, seit wann? Bitte übermitteln Sie eine Kopie der aktualisierten Statuten für die Periode 2010 bis 2011.

b) Welcher Natur sind die von dieser Gesellschaft ausgeübten Tätigkeiten? Ist die Tätigkeit in Europa in den Finanzdokumenten und juristischen Unterlagen der schweizerischen Gesellschaft ausgewiesen? Falls ja, bitte übermitteln Sie die Dokumente und Beilagen (Geschäftsberichte, Finanzberichte, …).

c) Über welche materiellen und menschlichen Ressourcen verfügt die Gesellschaft, um ihre Tätigkeiten auszuüben (Geschäftsräume, Anzahl Arbeitnehmer, Aktiven)? Bitte geben Sie die Anzahl Arbeitnehmer, ihre Funktionen und Zuständigkeiten, aufgeschlüsselt nach Aufgabe, an. Bitte übermitteln Sie Organigramme der Funktionen für die Jahre 2010 und 2011.

d) Reicht die Gesellschaft regelmässig Deklarationen ein? Falls ja, Wie hoch sind die deklarierten Umsätze? Bitte übermitteln Sie die Deklarationen der Ergebnisse für die Jahre 2010 und 2011 (Bilanz und Erfolgsrechnung) und präzisieren sie die Sätze und die Höhe der Gesellschaftssteuer auf kommunaler, kantonaler und Bundesebene für jedes Jahr.

e) Ist es möglich, die auf französischem Staatsgebiet realisierten Resultate zu identifizieren, falls ja, übermitteln Sie die zugehörigen Elemente.

f) Profitiert die Gesellschaft X._____ GmbH von einem Regime für Prinzipalgesellschaften (sogenanntes Regime der internationalen Steueraufteilung)? Profitiert sie von einem Regime für Hilfsgesellschaften? Im einen oder anderen Fall, bitte präzisieren Sie, welcher Teil des Einkommens aus einer festen Einrichtung oder aus ausländischen Quellen stammt und unter diesem Titel in der Schweiz von einer Ausnahme oder einer Besteuerung zum reduzierten Satz profitiert. Haben die schweizerischen Behörden in diesem Sinne ein Abkommen geschlossen? Falls ja, können sie den französischen Behörden eine Kopie dieser Entscheidung zukommen lassen? Welcher Teil des Ertrages der Jahre 2010 und 2011 wurde zum normalen Satz besteuert? Welcher Teil des Einkommens hat von einer reduzierten Besteuerung oder einer Ausnahme profitiert (präzisieren Sie bitte den Satz, der auf Bundes-, kantonaler und kommunaler Ebene angewendet wurde).

B.

B.a Am 22. Januar 2014 forderte die ESTV das Kantonale Steueramt […] auf, ihr Informationen zur X._____ GmbH, konkret, Antworten auf die Fragen a, d und f zu übermitteln.

B.b Das Kantonale Steueramt […] beantwortete die Fragen der ESTV mit Schreiben vom 13. Februar 2014 folgendermassen:

«a) La société suisse visée par la demande d'assistance est-elle connue des services fiscaux suisses? Dans l'affirmative, depuis quelle date? Veuillez communiquer la copie des statuts actualisés sur la période 2010 à 2011?

Ja, die Gesellschaft ist uns bekannt. Sie ist seit […] 2007 im Handelsregister eingetragen, vormals unter der Firma ‹M._____ GmbH› (Statutenänderung vom […]) bzw. ‹N._____ GmbH› (Statutenänderung vom […]). Eine Kopie der aktuellen Statuten vom […] 2013 sowie der Statuten vom […] 2007, welche beim Handelsregister […] öffentlich zugänglich sind, liegen diesem Schreiben bei (Beilagen 1 und 2).

d) La société dépose-t-elle régulièrement des déclarations? Dans l'affirmative, quel est le montant du chiffre d'affaires déclaré? Veuillez produire les déclarations de résultats pour l'année 2010 et l'année 2011 (bilan et compte de résultat) en précisant le taux et le quantum d'impôt sur les sociétés, communal, cantonal et fédéral dû chaque année.

Ja, die Gesellschaft reicht jährlich eine Steuererklärung ein. In der Beilage erhalten Sie Kopien der Steuererklärungen 2010 und 2011 (inkl. Bilanz und Erfolgsrechnung; Beilagen 3 und 4). […].

f) La société X._____ GmbH bénéficie-t-elle du régime des sociétés principales (régime dit de la ‹répartition fiscal internationale›)? Bénéficie-t-elle du régime des sociétés auxiliaires? Dans l'un ou l'autre cas veuillez préciser quel est le montant des revenus réputés provenir d'un établissement stable ou d'une source à l'étranger et qui bénéfice à ce titre en Suisse d'une exemption ou d'une imposition à taux réduit. Les autorités suisses ont-elles délivré un agrément en ce sens? Dans l'affirmative, peuvent-elles communiquer aux autorités françaises une copie des courriers officialisant cette décision? Quel est le montant de revenus de 2010 et 2011 qui a été imposé au taux ordinaire? Quel es[t] le montant de ces revenus qui a bénéficié d'une imposition réduite ou d'une exemption (précisez s'il vous plaît le taux qui a été appliqué au niveau fédéral, cantonal, et communal).

Gemäss dem im Handelsregister eingetragenen Zweck, nimmt die Gesellschaft die Funktion […].»

C.

C.a Am 22. Januar 2014 erliess die ESTV gegenüber der X._____ GmbH eine Editionsverfügung. Sie ersuchte für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2011 um folgende Informationen bzw. Unterlangen:

«1. Bitte übermitteln Sie eine Kopie der Gesellschaftsstatuten, aktualisiert für den oben erwähnten Zeitraum.

2. Bitte erklären Sie, worin die Haupttätigkeit der Gesellschaft besteht. Finden sich Tätigkeiten bezüglich des europäischen Raumes in juristischen und finanztechnischen Dokumenten (insb. in Finanz- und Verwaltungsrapporten und Verträgen) wieder? Falls ja, schicken Sie uns bitte entsprechende Kopien.

3. Bitte informieren Sie uns über die Anzahl und Grösse der Immobilien der Gesellschaft sowie über Ihre Angestellten (Anzahl, Profil, Funktionen und Kompetenzen). Bitte schicken Sie uns zudem ein Funktionsorganigramm Ihrer Gesellschaft bezüglich des oben erwähnten Zeitraumes.

4. Bitte informieren Sie uns über die auf französischem Territorium erzielten Gewinne/Verluste im oben erwähnten Zeitraum.»

C.b Am 3. Februar 2014 liess die X._____ GmbH um Fristerstreckung ersuchen und ein Akteneinsichtsgesuch stellen. Die ESTV erstreckte am 4. Februar 2014 die Frist zur Einreichung der Dokumente bis zum 26. Februar 2014 und am 11. Februar 2014 bis zum 5. März 2014. Innert erstreckter Frist reichte die X._____ GmbH die Unterlagen ein und gab die gewünschten Informationen wie folgt:

1. In der Beilage zu diesem Schreiben lassen wir Ihnen eine Kopie der Gesellschaftsstatuten vom […] 2008, welche während des erwähnten Zeitraums unverändert weiter Bestand hatten, zukommen (Beilage 1).

2. X._____ nimmt die Funktion […].

3. Die X._____ unterhält eigene Büroräumlichkeiten an der […] in [Stadt in der Schweiz] sowie an der […] in [Stadt in der Schweiz] mit gesamthaft […] m^2. [Angaben zu Mitarbeitenden].

4. [Antwort].»

D.

D.a Am 13. Juni 2014 informierte die ESTV den Vertreter der X._____ GmbH darüber, dass sie der DGFP Amtshilfe zu leisten gedenke. Zudem informierte sie über den Wortlaut der beabsichtigten Antworten und die Beilagen.

«1. La société suisse visée par la demande d'assistance est-elle connue des services fiscaux suisses? Dans l'affirmative, depuis quelle date ? Veuillez communiquer la copie des statuts actualisés sur la période 2010 à 2011.

Die Gesellschaft ist den schweizerischen Steuerbehörden bekannt. Sie ist seit dem […] 2007 im Handelsregister eingetragen, vormals unter der Firma ‹M._____ GmbH› (Statutenänderung vom […] 2007) bzw. ‹N._____ GmbH› (Statutenänderung vom […] 2013). In der Beilage 1 finden Sie eine

Kopie der Gesellschaftsstatuten vom […] 2008, welche während des erwähnten Zeitraums unverändert weiter Bestand hatten.

2. Quelle est la nature des activités exercées par cette société ? L'activité européenne est-elle identifiée dans les documents financiers et juridiques de l'entité suisse ? Si oui, produire les documents y afférents (rapports de gestion, rapports financiers,...).

X._____ nimmt die Funktion […].

3. De quels moyens matériels et humains dispose-t-elle pour exercer son activité (locaux, nombre de salariés, actifs) ? Merci d'indiquer le nombre de salariés, leurs fonctions et compétences, ventilés par services. Veuillez communiquer des organigrammes fonctionnels sur 2010 et 2011.

Die X._____ unterhält eigene Büroräumlichkeiten an der […] in [Stadt in der Schweiz] sowie an der […] in [Stadt in der Schweiz] mit gesamthaft […] m^2. [Angaben zu Mitarbeitenden].

4. La société dépose-t-elle régulièrement des déclarations ? Dans l'affirmative, quel est le montant du chiffre d'affaires déclaré ? Veuillez produire les déclarations de résultats pour l'année 2010 et l'année 2011 (bilan et compte de résultat) en précisant le taux et le quantum d'impôt sur les sociétés, communal, cantonal et fédéral dû chaque année.

Die Gesellschaft reicht jährlich eine Steuererklärung ein. In der Beilage erhalten Sie Bilanz und Erfolgsrechnung der Jahre 2010 und 2011 (Beilagen 4 und 5). […].

5. Est-il possible d'identifier le résultat réalisé sur le territoire français, si oui, produire les éléments y afférents.

[Antwort]

6. La société X._____ GmbH bénéficie-t-elle du régime des sociétés principales (régime dit de la « répartition fiscale internationale ») ? Bénéficie-t-elle du régime des sociétés auxiliaires ? Dans l'un ou l'autre cas veuillez préciser quel est le montant des revenus réputés provenir d'un établissement stable ou d'une source à l'étranger et qui bénéficie à ce titre en Suisse d'une exemption ou d'une imposition à taux réduit. Les autorités suisses ont-elles délivré un agrément en ce sens ? Dans l'affirmative, peuvent-elles communiquer aux autorités françaises une copie des courriers officialisant cette décision ? Quel est le montant des revenus de 2010 et 2011 qui a été imposé au taux ordinaire ? Quel est le montant de ces revenus qui a bénéficié d'une imposition réduite ou d'une exemption (précisez s'il vous plait le taux qui a été appliqué au niveau fédéral, cantonal, et communal).

Gemäss dem im Handelsregister eingetragenen Zweck, nimmt die Gesellschaft die Funktion […].»

Die ESTV wies weiter auf die Möglichkeit der Zustimmung zur Leistung von Amtshilfe hin (vereinfachtes Verfahren) und setzte gleichzeitig eine Frist für allfällige Einwände an.

D.b Am 16. Juli 2014 und damit innert erstreckter Frist, reichte die X._____ GmbH ihre Stellungnahme ein. Sie beantragte, die zu Frage 4 gemachten Ausführungen sowie die Beilagen 4 und 5 nicht zu übermitteln. Weiter sei auch die Aussage zu Frage 6, die X._____ GmbH […], nicht zu übermitteln. Sie lässt ausführen, sie sei in der Schweiz ansässig und habe in Frankreich keine Betriebsstätte. Frankreich komme damit kein Besteuerungsrecht für ihre Gewinne zu. Es sei daher nicht ersichtlich, wie die verlangten Informationen für die Durchführung des französischen Steuerrechts voraussichtlich erheblich sein sollten. Im Amtshilfegesuch werde auch nicht dargetan, inwiefern diese Informationen für die Besteuerung in Frankreich voraussichtlich erheblich sein sollten. Ein Besteuerungsanspruch nach internem französischem Recht würde gegen Art. 7 DBA-F verstossen.

E.
In der Schlussverfügung vom 15. Oktober 2014 ging die ESTV auf die Vorbringen der X._____ GmbH ein, kam dann aber zum Schluss, es sei betreffend X._____ GmbH Amtshilfe zu leisten und es seien alle Fragen der DGFP so zu beantworten, wie sie (die ESTV) dies ursprünglich vorgehabt habe und die entsprechenden Unterlagen seien zu übermitteln (Bst. D.a).

F.
Mit Schreiben vom 30. Oktober 2014 ersuchte die X._____ GmbH im Hinblick auf eine mögliche Beschwerde um vollständige Einsicht in das Amtshilfegesuch der französischen Behörde. Diesem Gesuch kam die ESTV am 4. November 2014 nach, wobei Namen und Kontaktdaten der Mitarbeitenden der DGFP sowie Referenznummern geschwärzt waren.

G.
Am 14. November 2014 reichte die X._____ GmbH (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 15. Oktober 2014 ein. Sie beantragt, die genannte Schlussverfügung aufzuheben und der DGFP in dieser Sache keine Amtshilfe zu leisten. Eventualiter sei die Amtshilfe auf die Ziffern 2 a), b) und c) des Dispositivs der genannten Schlussverfügung (welche Ziff. 1, 2 und 3 gemäss dem hier in Bst. D.a wiedergegebenen Schreiben der

ESTV entsprechen), inkl. Anhänge 1, 2 und 3, zu beschränken. Im Übrigen sei keine Amtshilfe zu leisten und insbesondere die Anhänge 4 und 5 nicht zu übermitteln. Die Kostenfolgen seien zulasten des Bundes zu veranschlagen.

H.
Die ESTV beantragte in ihrer innert erstreckter Frist eingereichten Vernehmlassung vom 6. Februar 2015 die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

I.
Die Beschwerdeführerin reichte am 3. März 2015 eine Replik ein, auf welche die ESTV, nachdem ihr die Replik mit Verfügung vom 17. März 2015 zugestellt worden war, mit Duplik vom 24. März 2015 antwortete. Am 1. April 2015 folgte die Triplik der Beschwerdeführerin.

J.
Am 2. Oktober 2015 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass das Verfahren nach Vorliegen der Begründung des Urteils des Bundesgerichts 2C_1174/2014 vom 24. September 2015 weitergeführt werde. Das begründete Urteil ging am 10. Februar 2015 beim Bundesverwaltungsgericht ein.

Auf die Begründungen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie für den Entscheid relevant sind – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1
1.1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch der französischen Steuerbehörde gestützt auf Art. 28 DBA-F zugrunde. Die heute geltende Fassung dieser Amtshilfebestimmung wurde am 27. August 2009 unterzeichnet und ist seit dem 4. November 2010 in Kraft (vgl. Art. 28 DBA-F in der Fassung gemäss Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 zum DBA-F [AS 2010 5683; im Folgenden: Zusatzabkommen 2009]). Sie ist in zeitlicher Hinsicht auf Kalender- oder Geschäftsjahre anwendbar, welche ab dem 1. Januar nach Unterzeichnung des Zusatzabkommens

2009, also ab dem 1. Januar 2010, beginnen (Art. 11 Abs. 3 Zusatzabkommen 2009).

Da das im vorliegenden Fall in Frage stehende Amtshilfegesuch mit Schreiben vom 18. Dezember 2013 gestellt wurde und es die Kalenderjahre 2010 und 2011 betrifft, ist Art. 28 DBA-F in der erwähnten Fassung anwendbar.

1.1.2 Das Gesuch wurde nach dem 1. Februar 2013 eingereicht. Das Verfahren richtet sich daher nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 672.5; Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario), soweit dem jeweils anwendbaren Abkommen selbst, hier dem DBA-F, nichts anderes zu entnehmen ist (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben. Die Beschwerdeführerin erfüllt als Verfügungsadressatin und Person, über die Informationen verlangt werden, die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG.

1.3 Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG, je in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1 Nach der heute geltenden Fassung von Art. 28 DBA-F tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (Abs. 1 Satz 1 der Bestimmung). Dabei ist der Informationsaustausch gemäss Art. 28 Abs.

1 Satz 2 DBA-F nicht durch Art. 1 DBA-F (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-F (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) beschränkt.

Art. 28 Abs. 3 DBA-F enthält bestimmte Beschränkungen der Pflicht zur Leistung von Amtshilfe. So wird damit der ersuchte Vertragsstaat von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Auch besteht gemäss Art. 28 Abs. 3 (Bst. c) DBA-F keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, «die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche».

Mit anderen Worten müssen – vorbehältlich Art. 28 Abs. 5 DBA-F – Informationen dann nicht ausgetauscht werden, wenn nach dem internen Recht und der internen Verwaltungspraxis diese Informationen nicht erlangt werden könnten, sofern jene Person, von der Informationen verlangt werden, und jene, über die Informationen verlangt werden, sich im gleichen Staat befänden und dort steuerpflichtig wären. Dabei kann es sich auch um ein und dieselbe Person handeln.

Auf Art. 28 Abs. 5 DBA-F, der Einschränkungen zu Art. 28 Abs. 3 DBA-F enthält, muss hier nicht eingegangen werden, da es nicht um Bankinformationen und auch nicht um Eigentumsverhältnisse geht.

2.2

2.2.1 Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als betroffene Person diejenige Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Es handelt sich um einen formellen Begriff (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG], Zürich/Basel/Genf 2014, Art. 3 Rz. 23). Die Frage, ob die als betroffen bezeichnete Person auch in materieller Hinsicht als betroffen zu gelten hat, ist im Einzelfall zu klären (hier E. 4), wobei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung massgeblich darauf abzustellen ist, ob die Informationen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (BGE 141 II 436, auch publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 [2015/2016] S. 559 ff., E. 4.4.3 und

4.5). Die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht vom Ersuchen betroffen sind, ist nicht zulässig (Art. 4 Abs. 3 StAhiG).

2.2.2 Informationsinhaberin ist jene Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt (Art. 3 Bst. b StAhiG).

2.3 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts erhebliche Informationen gelten solche, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, damit eine in diesem Staat steuerpflichtige Person korrekt besteuert werden kann (BGE 141 II 436 E. 4.4.3; vgl. XAVIER OBERSON, in: Danon/Gutmann/Oberson/Pistone [Hrsg.] Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune: Commentaire, Basel 2014 [nachfolgend: Commentaire MC OCDE], Art. 26 Rz. 41; ANDREAS DONATSCH/STEFAN HEIMGARTNER/FRANK MEYER/MADELEINE SIMONEK, Internationale Rechtshilfe unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2. Aufl. 2015, S. 233).

Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA-F soll der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA-F «einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten ‹fishing expeditions› durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist» (im französischen Original: «La référence aux renseignements ‹vraisemblablement pertinents› a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants ‹d'aller à la pêche aux renseignements› ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé»; vgl. ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen, 2015, S. 351 f.; OBERSON, Commentaire MC OCDE, Art. 26 Rz. 34).

Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 BV) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteile des BVGer A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 2.2.1.2, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.1.2, mit Hinweisen).

Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt eine doppelte Bedeutung zu, indem es sich zum einen darauf bezieht, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehmen sein muss – wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt (Urteil des BGer 2C_1174/2014 vom 24. September 2015, zur Publikation vorgesehen, E. 2.1.3 Abs. 3) –, und zum andern nur solche Unterlagen zu übermitteln sind, die voraussichtlich erheblich sind.

Wie erwähnt, spricht das Zusatzprotokoll zum DBA-F davon, dass der ersuchende Staat keine Informationen verlangen können soll, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerflichtiger wenig wahrscheinlich ist. Das Bundesgericht spricht in diesem Zusammenhang davon, der ersuchte Staat dürfe hier allerdings nur Unterlagen von der Amtshilfe ausschliessen, «die mit Sicherheit nicht erheblich sind, bzw. deren Zusammenhang mit der Steuerangelegenheit wenig wahrscheinlich erscheint» (BGE 141 II 436 E. 4.5 in Bezug auf die im französischen Originaltext diesbezüglich gleich lautende Ziff. XVI Bst. c des Protokolls zum DBA-NL [SR 0.672.963.61]: «deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist»; «dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé»). In der Regel könne nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information erheblich ist (BGE 128 II 407 E. 6.3.1; Urteil des BGer 2C_1174/2014, a.a.O., E. 2.1.2 und 2.2.1; vgl. auch Urteil des BGer 2A.352/2005 vom 6. Januar 2006 E. 3; Urteile des BVGer A-6505/2012 vom 29. Mai 2013 E. 6.2.2.1, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1; vgl. zur innerschweizerischen Amtshilfe gestützt auf Art. 112 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]: BGE 134 II 318 E. 6.1 und 6.5 f.). Im Folgenden wird auf den Text des Zusatzprotokolls abgestellt, so dass Unterlagen bereits dann nicht zu übermitteln sind, wenn ihre Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist. In diesem Sinn ist dann auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG anzuwenden, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. BGE 141 II 436

E. 4.5, 2C_1174/2014, a.a.O., E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-5470/2014 vom 18. Dezember 2014 E. 2.2, A-38/2014, a.a.O., E. 2.2.1.2). Der ersuchte Staat kann Auskünfte also nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 141 436 E. 4.4.3; Es fällt dabei freilich auf, dass die in den Urteilen des Bundesgerichts verwendete Terminologie nicht einheitlich ist. Dies gilt insbesondere für die französischsprachigen Urteile [zur Amtshilfe in Steuersachen] 2C_1174/2014 vom 24. September 2015, 2C_490/2015 vom 14. März 2016, 2C_690/2015 vom 15. März 2016 und 2C_289/2015 vom 5. April 2016. So finden sich beispielhaft in E. 2.1.1 des zur Publikation vorgesehenen Urteils 2C_1174/2014 mit Bezug auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen und das Zusatzprotokoll die Formulierungen «peu probable», «possibilité raisonnable», «avec certitude» und «potentiellement propres à être utilisés». Alle diese französischsprachigen Urteile nehmen sodann keinen Bezug auf das deutschsprachige Grundsatzurteil BGE 141 II 436, in welchem – mit einer Ausnahme – konsequent die Wendung «wenig wahrscheinlich» verwendet wird, und setzen sich mit diesem nicht auseinander).

2.4 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit 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. Urteile des BGer 2C_1174/2014, a.a.O., E. 2.2.1, 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des BVGer A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3, A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; ROBERT ZIMMERMANN, La coopération judiciaire internationale en matière pénale, 3. Aufl. 2009, Rz. 295). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 404 E. 7.2.2, 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 125 II 250 E. 5b).

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen (dazu E. 2.5.3) – prinzipiell kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Er-

klärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; Urteil des BGer 2C_1174/2014, a.a.O., E. 2.1.3 f.; vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteile des BVGer A-6337/2014 vom 21. Oktober 2015 E. 10, A-5390/2013, a.a.O., E. 5.2.2, B-4565/2015 vom 18. November 2015 E.4 [betreffend internationale Amtshilfe im Bereich der Finanzmarktaufsicht]; vgl. Urteile des BStGer RR.2013.116-117 vom 29. August 2013 E. 6, RR.2010.295 vom 15. Dezember 2011 E. 5.3). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend hat sich die ESTV nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen zutreffen oder nicht. Sie hat weder Tat- noch irgendwelche Schuldfragen zu prüfen noch ihrerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen. Die ESTV ist vielmehr an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler: Urteil des BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des BVGer A-6547/2013, a.a.O., E. 5.3, A-5290/2013, a.a.O., E. 5.2, A-737/2012 vom 5. April 2012 E. 6.1.2 [mit zahlreichen Hinweisen]).

2.5

2.5.1 Gemäss Ziff. XI Abs. 1 des Zusatzprotokolls zum DBA-F stellt die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ein Amtshilfebegehren im Sinn von Art. 28 DBA-F «erst dann, wenn alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Information ausgeschöpft sind» (vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, a.a.O., S. 234). Nach Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-F haben die ersuchenden Behörden den Behörden des ersuchten Staates bei einem Informationsbegehren folgende Informationen zu liefern:

> «a) Namen und Adresse der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person und sofern verfügbar weitere Angaben, welche die Identifikation erleichtern (wie Geburtsdatum oder Zivilstand);
> b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
> c) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
> d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
> e) sofern bekannt Namen und Adresse der mutmasslichen Inhaber der verlangten Informationen.»

2.5.2 Stellt eine ausländische Behörde ein Amtshilfegesuch, so wird es von der ESTV vorgeprüft. Dies ergibt sich aus Art. 6 Abs. 3 StAhiG, wonach die ESTV der ersuchenden Behörde Gelegenheit zur Ergänzung gibt, wenn es den Anforderungen nach Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG nicht genügt (vgl. DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, a.a.O., S. 260).

Das Gesuch muss schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten (Art. 6 Abs. 1 StAhiG). In Art. 6 Abs. 2 StAhiG werden weitere Angaben genannt, die das Gesuch enthalten muss, wenn das anwendbare Abkommen keine Bestimmungen über den Inhalt enthält und sich aus diesem nichts anderes ableiten lässt. Diese Bestimmung stimmt mit Art. 1 Abs. 2 StAhiG überein, wonach abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens vorbehalten werden (SCHODER, a.a.O., Art. 6 Rz. 59). Da das DBA-F entsprechende Bestimmungen enthält, muss hier auf Art. 6 Abs. 2 StAhiG nicht weiter eingegangen werden, zumal sich kaum Abweichungen zu den Anforderungen gemäss DBA-F ergeben.

2.5.3 Weiter wird auf das Gesuch nicht eingetreten, wenn mindestens eine der in Art. 7 StAhiG aufgezählten Voraussetzungen zutrifft. In Bst. a werden Gesuche genannt, die zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden (siehe zu den sog. fishing expeditions bereits oben E. 2.3). Weiter dürfen keine Informationen verlangt werden, die von den Amtshilfebestimmungen des anwendbaren Abkommens nicht erfasst sind (Bst. b). Schliesslich darf der Grundsatz von Treu und Glauben nicht verletzt sein, wobei Gesuche, die auf Informationen beruhen, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind, explizit aufgeführt werden (Bst. c).

2.6 Laut Ziff. XI Abs. 5 des Zusatzprotokolls zum DBA-F besteht unter den Vertragsparteien des Abkommens Einvernehmen darüber, dass Art. 28 DBA-F «die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf einer spontanen oder automatischen Basis auszutauschen». Damit in Einklang steht Art. 4 Abs. 1 StAhiG, wonach Amtshilfe ausschliesslich auf Ersuchen geleistet wird. Diese Bestimmungen schliessen die spontane Amtshilfe aus. Unter spontaner (internationaler) Amtshilfe ist die Informationsübermittlung an ausländische Behörden zu verstehen, die ohne oder ohne konkretes Ersuchen erfolgt. Unterschieden werden kann dabei zwischen selbständiger bzw. antizipierter spontaner Amtshilfe, das heisst der spontanen Übermittlung von Informationen ohne vorgängiges Amtshilfeersuchen, und

der ergänzenden spontanen Amtshilfe im Sinn einer zusätzlichen Amtshilfeleistung im Rahmen eines bereits gestellten Amtshilfegesuches (s. zum Begriff der spontanen Amtshilfe BVGE 2010/26 E. 5.6, mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 E. 3.4.1).

3.
Im Folgenden wird zunächst darauf eingegangen, ob das Amtshilfegesuch die formellen Anforderungen erfüllt (E. 3). Daran anschliessend wird geprüft, wer in einem materiellen Sinn vom Amtshilfegesuch betroffene Person ist (E. 4). Weiter ist zu prüfen, ob die verlangten Informationen nach schweizerischem Recht erhältlich gemacht werden könnten (E. 5). Dann ist die Frage zu beantworten, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 6). Zum Schluss wird auf einzelne Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen sein (E. 7).

3.1 Wie erwähnt, ist zunächst zu beurteilen, ob die formellen Voraussetzungen erfüllt sind.

3.1.1 Das hier zu beurteilende Amtshilfegesuch wurde von der zuständigen französischen Behörde gestellt. Name und Adresse der (nach Auffassung der DGFP) betroffenen Personen sind genannt (ob dabei französische Zweigniederlassungen als eigene Personen anzusehen sind, obwohl ihnen keine Persönlichkeit zukommt, kann hier offengelassen werden), ebenso die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden, die verlangten Informationen und der Steuerzweck. Da die Informationen bei der als betroffen bezeichneten Person in der Schweiz (sowie gestützt auf Art. 11 StAhiG bei der kantonalen Steuerverwaltung) einzuholen sind, sind die Inhaber dieser Informationen ebenfalls bekannt gegeben.

Weiter hat die DGFP ausdrücklich geltend gemacht, die nach innerstaatlichem Recht üblichen Auskunftsquellen ausgeschöpft zu haben. Auch dem Grundsatz der Subsidiarität ist insoweit Genüge getan.

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.4) darf grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die ersuchten Informationen für die DGFP voraussichtlich erheblich sind (E. 2.3). Wie dies im konkreten Fall aussieht, ist weiter unten zu behandeln (E. 6).

3.1.2 Das Gesuch wurde schriftlich in französischer Sprache gestellt, womit auch die weitere Voraussetzung von Art. 6 Abs. 1 StAhiG erfüllt ist. Auf Art. 6 Abs. 2 StAhiG muss hier nicht eingegangen werden (E. 2.5.2).

3.1.3 Weiter ist weder geltend gemacht noch ergibt sich aus den Akten, dass das Gesuch eine der in Art. 7 StAhiG aufgezählten Voraussetzungen erfüllt, bei deren Vorliegen nicht auf das Gesuch einzutreten wäre (E. 2.5.3).

3.2 Das Gesuch erfüllt somit alle formellen Voraussetzungen gemäss DBA-F (E. 2.5.1 f.). Die ESTV ist nach dem Gesagten zu Recht auf das Amtshilfegesuch eingetreten.

4.
Nun ist zu klären, wer vom Gesuch betroffene Person ist.

4.1
4.1.1 Die Beschwerdeführerin wird im Gesuch der DGFP als in der Schweiz betroffene Person bezeichnet (Sachverhalt Bst. A). Zudem verlangt die DGFP Informationen über die Beschwerdeführerin wie Statuten, Bilanz- und Erfolgsrechnung, Anzahl Beschäftigte etc. Insofern ist sie – zumindest in einem formellen Sinn – betroffene Person im Sinn des StAhiG (E. 2.2.1). Die verlangten Informationen betreffen fast ausschliesslich (nur) die Beschwerdeführerin. Das Bundesgericht hat festgestellt, dass sich das Kriterium der betroffenen Person in materieller Hinsicht massgeblich nach dem Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit richtet (E. 2.2.1).

Damit ist zu klären, ob die von der DGFP verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, denn einerseits dürfen sie nur dann überhaupt übermittelt werden (E. 2.3, dazu dann auch E. 6) und andererseits lassen sich über die voraussichtliche Erheblichkeit Rückschlüsse auf die betroffene(n) Person(en) ziehen (E. 2.2.1).

4.1.2 Die DGFP möchte anhand der verlangten Informationen insbesondere die Gewinnverteilung innerhalb des Konzerns und Informationen zur Besteuerung der französischen Gesellschaften und französischer Zweigniederlassungen schweizerischer Gesellschaften der Gruppe ermitteln. Auch habe sich die Verrechnungspreispolitik innerhalb des Konzerns nach der Umstrukturierung geändert (Sachverhalt Bst. A).

4.1.3 Die Beschwerdeführerin führt dazu zusammengefasst aus, die verlangten Informationen könnten diesem Zweck nicht dienen und seien somit nicht voraussichtlich erheblich.

4.2 Damit ist im Folgenden auf die Frage einzugehen, ob die von der DGFP verlangten Informationen konkret dem von ihr genannten Ziel dienen können.

4.2.1 Hierzu macht die DGFP geltend, nach französischem Recht müssten Transaktionen zwischen Unternehmen derselben Gruppe zu den gleichen Bedingungen realisiert werden, wie wenn sie zwischen unabhängigen Unternehmen getätigt worden wären. Bei transnationalen Transaktionen zwischen Unternehmen derselben Gruppe sei es notwendig, Informationen über die Unternehmen und die Modalitäten der Gewinnverteilung zu erhalten. Die verlangten Informationen seien für die französische Steuerbehörde unabdingbar, um einerseits die Höhe der Gewinne, die sich aus einer Aktivität in Frankreich ergäben, und andererseits die Höhe der Steuern, welche in Frankreich geschuldet seien, bestimmen zu können.

4.2.2 Informationen, aus denen Verrechnungspreise abgeleitet werden können, können von Bedeutung sein (DANIEL HOLENSTEIN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015 [nachfolgend: Kommentar Internationales Steuerrecht], Art. 26 N. 150; DONATSCH/HEIMGARTNER/MEYER/SIMONEK, a.a.O., S. 228; OBERSON, Commentaire MC OCDE, Art. 26 Rz. 41). Der (nicht verbindliche; vgl. dazu Urteil des BVGer A-3119/2014 vom 27. Oktober 2014 E. 3.3) OECD-Kommentar (Version 2010; Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune; Model Tax Convention on Income and on Capital) zählt Informationen, die dazu benötigt werden, den Gewinn zwischen verbundenen Personen richtig zu verteilen, sogar zu jenen, die der Durchsetzung des Abkommens 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 oder um die Gewinne, die einer Betriebsstätte im einen Staat eines Unternehmens mit Sitz im anderen Staat, richtig bestimmen zu können (OECD-Kommentar, Ziff. 7 Bst. c zu Art. 26).

4.2.3 Grundsätzlich ist zwar auch bei Konzerngesellschaften gemäss den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010 (nachfolgend: OECD-LL; eine online-Version findet sich unter http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de;jsessionid=9cdf1lpls264h.x-oecd-live-01; letztmals besucht am 19. April 2016) davon auszugehen, dass es sich um selbstständige Gesellschaften handelt (Ziff. 1.6 OECD-LL; PETER EISENRING, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 9 N. 5). Das ändert aber nichts daran, dass ein Staat ein legitimes Interesse daran haben kann, die Verrechnungspreispolitik zwischen verbundenen Unternehmen zu untersuchen. Die OECD geht gar davon aus, dass diesbezüglich einige Informationen in erster Linie über den Amtshilfeweg zu beschaffen seien. Dies gilt dann, wenn die Beschaffung dieser Informationen für die steuerpflichtige Person sehr aufwändig oder gar unmöglich wäre.

4.2.4 Nun sind die OECD-LL (wie auch der OECD-Kommentar; siehe dazu E. 4.2.2) für das Bundesverwaltungsgericht nicht verbindlich. Sie können aber hier insbesondere zur Beantwortung der Frage, welche Informationen im konkreten Fall für die DGFP voraussichtlich erheblich sein können, beachtet werden und als Interpretationshilfe dienen. Nicht zu beachten sind hier die Ausführungen der OECD zum BEPS-Projekt (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting). Zwar reichen die Anfänge der entsprechenden Bemühungen der OECD bis ins Jahr 2013 zurück, doch wurden die Abschlussberichte erst im Jahr 2015 erstellt (vgl. die Erläuterungen dazu, S. 4; im Internet abrufbar unter http://www.oecd.org/ctp/beps-erlauterung-2015.pdf [deutsch] und http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf [französisch]; letztmals besucht am 29. April 2016). Für den vorliegend relevanten Zeitraum sind sie damit schon aus diesem Grund nicht als Auslegungshilfe beizuziehen.

4.2.5 Die OECD-LL halten in Ziff. 5.6 fest, Steuerverwaltungen könnten auf die Bestimmungen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen zurückgreifen, wenn Informationen zu ausländischen verbundenen Unternehmen oder auch Vergleichsdaten für die Prüfung der Verrechnungspreise relevant sein könnten. Dies insbesondere dann, wenn es für ein Unternehmen mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden wäre, solche Informationen zu beschaffen (vgl. auch Ziff. 5.29). Weiter steht in den OECD-LL in Ziff. 5.11, in vielen Fällen seien für Verrechnungspreisprüfungen Informationen über ausländische verbundene Unternehmen unbedingt erforderlich.

4.2.6 Die OECD-LL sehen verschiedene Möglichkeiten vor, die Drittvergleichbarkeit von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen zu bestimmen. Sie stellen zunächst geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden dar, bei denen ein Vergleich unmittelbar erfolgt. Auf diese ist hier aber nicht einzugehen. Weiter werden zwei geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden erläutert. Eine davon ist die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode, welche sich auf die tatsächlich von den Unternehmen getätigten Transaktionen stützt (Ziff. 2.58 ff. OECD-LL; EISENRING, a.a.O., Art. 9 Rz. 25; XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4. Aufl., Bern 2014 [nachfolgend: Précis], Rz. 902). Insbesondere steht, es könne je nach Wirtschaftszweig und geprüftem konzerninternem Geschäftsvorfall sinnvoll sein, Nenner zu betrachten, die auch unabhängige Daten umfassen könnten, wie beispielsweise die Grundfläche von Verkaufsstellen, das Gewicht der transportierten Güter, die Zahl der Beschäftigten, Zeit, Entfernung usw. (Ziff. 2.99 OECD-LL). Weiter wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode genannt (Ziff. 2.108 ff. der OECD-LL). Mit dieser Methode soll die Gewinnaufteilung in Bezug auf einen bestimmten Geschäftsvorgang bestimmt werden, die unabhängige Unternehmen erwartet hätten. Zunächst wird der aufzuteilende Gewinn (bzw. Verlust) ermittelt, der sich aus den zwischen den verbundenen Unternehmen getätigten Geschäftsvorfällen ergibt. Danach werden diese Gesamtgewinne zwischen den verbundenen Unternehmen nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten in einer Weise aufgeteilt, die dem nahekommt, was bei einem zwischen fremden Dritten vereinbarten Geschäftsvorfall erwartet worden wäre (vgl. auch EISENRING, a.a.O., Art. 9 Rz. 30; OBERSON, Précis, Rz. 903). Diese Methoden sind von der OECD nur subsidiär vorgesehen (OBERSON, Précis, Rz. 901; vgl. auch MARC A. TSCHIRNER/RAOUL STOCKER, Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Anlagefondsgeschäft, Vorgehensweise nach den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen unter Berücksichtigung des Schweizer Steuerrecht, in: IFF Forum für Steuerrecht 2010 S. 42 ff., S. 48). Die OECD ist der Auffassung, dass eine Analyse der ausgeführten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter entscheidend ist, um den Gewinn entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz zuordnen zu können (TSCHIRNER/STOCKER, a.a.O., S. 45 f.; betreffend immaterielle Wirtschaftsgüter MARKUS F. HUBER/FABIAN BERR, Blickpunkt OECD, Entwicklungen im Bereich Verrechnungspreise, in: SteuerRevue 2013 S. 709 ff., S. 710).

4.2.7 Eine weitere Möglichkeit zur Bestimmung von Verrechnungspreisen ist die globale formelhafte Aufteilung (Ziff. 1.16 OECD-LL). Dabei werden die miteinander verbundenen Gesellschaften zunächst bezüglich eines Geschäftsvorgangs als eine ökonomische Einheit betrachtet. Der Nettogewinn dieser Einheit wird dann jedem einzelnen Mitglied gemäss seinen tatsächlich ausgeübten Funktionen, dem Risiko und dem wirtschaftlichen Beitrag zugeteilt (s.a. OBERSON, Précis, Rz. 898). Diese Methode wird von der OECD nicht befürwortet (sie beruht nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz; s. EISENRING, a.a.O., Art. 9 Rz. 10; TSCHIRNER/STOCKER, a.a.O., S. 47; OBERSON, Précis, Rz. 899).

4.2.8 Allen von der OECD in den Leitlinien beschriebenen Methoden ist gemeinsam, dass sie sich auf konkrete Geschäftsvorfälle, möglichst einzelne Transaktionen oder ein Bündel von Transaktionen beziehen, nicht jedoch auf den Gesamtgewinn eines Vermögens. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, es sei wenig wahrscheinlich, dass die Finanzsituation einer verbundenen Gesellschaft für die Aufklärung der Besteuerung einer anderen Gesellschaft erheblich sein könne. Wie gerade gesehen, widersprechen auch formelhafte Aufteilungen nicht den DBA.

4.2.9 Die OECD-LL enthalten keine abschliessende Aufzählung von Informationen, welche für die Prüfung von Verrechnungspreisen notwendig sind, können diese doch je nach Einzelfall sehr unterschiedlich sein (Ziff. 5.16). Dennoch werden einige Informationen aufgezählt. Dazu heisst es in Ziff. 5.18:

> «In besonderen Verrechnungspreisfällen kann es vorteilhaft sein, sich auf Informationen über jedes verbundene Unternehmen, das an den geprüften konzerninternen Geschäftsvorfällen beteiligt ist, zu beziehen. Solche Informationen sind etwa:
> 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 Darlehenszinsen.»

Auch finanzwirtschaftliche Informationen könnten von Vorteil sein, wenn Gewinn und Verlust zwischen verbundenen Unternehmen verglichen werden sollen, mit denen der Steuerpflichtige den Verrechnungspreisvorschriften unterliegende Geschäftsvorfälle tätige (Ziff. 5.25).

4.3

4.3.1 Insbesondere aus dem Umstand, dass sich Informationen über jedes verbundene Unternehmen als relevant erweisen können (E. 4.2.9), diese Informationen also zur Feststellung von Verrechnungspreisen sowie der Gewinn- und Verlustverteilung im Konzern voraussichtlich erheblich sein können, ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin – als Mitglied eines Konzerns, der seinerseits von den französischen Behörden in Bezug auf in Frankreich steuerbare Gesellschaften und Betriebsstätten einer Untersuchung unterzogen wird – als betroffene Person zu gelten hat.

4.3.2 Diese Auslegung ergibt sich im Übrigen zuallererst auch aus dem DBA-F. Es wird nämlich ein möglichst weitgehender Austausch von Informationen angestrebt. Zudem sollen Informationen ausgetauscht werden zur «Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung» (Art. 28 Abs. 1 DBA-F; E. 2.1; OPEL, a.a.O., S. 350). Damit sind die auszutauschenden Informationen gemäss dem Wortlaut der Bestimmung klarerweise nicht auf solche über jene Person beschränkt, deren Steuerpflicht in Frage steht. So wird auch im OECD-Kommentar ausgeführt, die auszutauschenden Informationen seien nicht auf Steuerzahler beschränkt (HOLENSTEIN, a.a.O., Art. 26 N. 84). Dass im OECD-Kommentar dann Informationen allgemeiner Art und nicht solche betreffend andere Personen angeführt werden (OECD-Kommentar Art. 26 Ziff. 5.1), ändert am gerade Ausgeführten nichts.

4.3.3 Weiter stimmt diese Auslegung insoweit auch mit der innerschweizerischen Amtshilfe unter Steuerbehörden (Art. 111 DBG) und von weiteren Behörden (Art. 112 DBG) überein, als auch hier Informationen ausgetauscht werden können bzw. müssen, die nicht zwingend direkt die bestimmte steuerpflichtige Person betreffen. Gemäss Art. 111 DBG werden unter Steuerbehörden die «benötigten Auskünfte» («toute information utile», «le informazioni necessarie») ausgetauscht (auf die graduellen Unterschiede des Wortes «nützlich/notwendig» in den verschiedenen Sprachfassungen ist an dieser Stelle nicht einzugehen). Nach Art. 112 DBG erteilen «[d]ie Behörden des Bundes, der Kantone, Bezirke, Kreise und Gemeinden […] den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden

auf Ersuchen hin alle erforderlichen Auskünfte» («tout renseignement nécessaire à l'application de la présente loi», «ogni informazione necessaria per la […] applicazione [della presente legge]»). In beiden Fällen ist klar, dass nicht nur Informationen über jene Person ausgetauscht werden können, die mit Hilfe dieser Informationen besteuert werden soll, sondern auch Informationen über Drittpersonen, sofern diese Informationen für die Besteuerung der erstgenannten Person nützlich bzw. notwendig sind (vgl. XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012 [nachfolgend: Droit fiscal suisse], § 22 Rz. 35, wo festgehalten ist, die verlangten Informationen müssten für die richtige Anwendung des Rechts notwendig und auf eine bestimmte Situation bezogen sein; vgl. auch zur Amtshilfe gestützt auf Art. 112 DBG: BGE 134 II 318 E. 6.1). Beispielsweise kann eine Steuerbehörde von der ersuchten Behörde auch eine Liste mit Namen von Personen verlangen, die geldwerte Leistungen empfangen haben (MARTIN ZWEIFEL, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 83-222, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 112 Rz. 8). Umso mehr muss es zulässig sein, Informationen über eine bekannte (steuerpflichtige) Person zu verlangen, damit eine andere Person richtig besteuert werden kann. Das interne Recht kennt zwar auch den spontanen Informationsaustausch, der gemäss DBA-F gerade untersagt ist. Dies ändert aber nichts an der Feststellung, dass auch nach dem DBA-F Informationen über andere Personen als jene, deren Besteuerung im konkreten Fall zur Debatte steht, ausgetauscht werden können, wenn die zuständige französische Behörde danach fragt, die Personen bezeichnet und die Information für die Besteuerung einer in Frankreich steuerpflichtigen Person voraussichtlich erheblich ist.

4.3.4 Die ESTV hat die Beschwerdeführerin somit zu Recht als betroffene Person ins Recht gefasst.

Ob die konkret verlangten Informationen alle voraussichtlich erheblich sind, wird in E. 6 beurteilt werden.

4.4 Anders ist die Lage betreffend die weiteren Personen, die im Gesuch als betroffen bezeichnet werden. Diese sind ebenfalls in einem formellen Sinn betroffene Personen. Über ihre materielle Betroffenheit besteht hier kein Zweifel, sollen die Informationen doch gerade dazu verwendet werden, ihre Steuerpflicht in Frankreich festzustellen und durchzusetzen. Sie sind jene Personen, gegenüber denen die Informationen verwendet werden sollen.

Was die ebenfalls genannten Zweigniederlassungen betrifft, so sind solche zwar keine juristischen Personen im eigentlichen Sinn. Gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. b DBA-F gilt eine Zweigniederlassung aber als Betriebsstätte. Gewinne einer Betriebsstätte können gemäss Art. 7 Abs. 1 DBA-F in jenem Staat besteuert werden, in welchem die Betriebsstätte liegt, sofern diese Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Damit diese Vorschrift notfalls mittels Amtshilfe durchgesetzt werden kann, müssen demnach Informationen übermittelt werden, die Rückschlüsse auf die Gewinne einer Betriebsstätte zulassen. Da im Übrigen jeweils auch die «Hauptgesellschaften» erwähnt werden, kann hier offenbleiben, ob auch eine Betriebsstätte selbst als «betroffene Person» gelten könnte.

4.5 Die ESTV hat im Übrigen zu Recht verfügt, die (allenfalls zu übermittelnden) Informationen dürften nur gegen die B._____ SAS, die C._____ SNC, die französische Zweigniederlassung der E._____ GmbH, die französische Zweigniederlassung der F._____ GmbH, die G._____ SAS und die H._____ SNC verwendet werden.

5.
Hier ist darauf einzugehen, ob die Informationen nach schweizerischem Recht erhältlich gemacht werden können, denn grundsätzlich sind nur solche Informationen zu übermitteln (E. 2.1 [Hinweis auf Gesetze und Verwaltungspraxis]).

Die ESTV holte sowohl von der Steuerverwaltung des Kantons […] als auch von der Beschwerdeführerin Auskünfte ein.

5.1 Vorauszuschicken ist, dass gemäss innerstaatlichem Recht eine Behörde nicht verpflichtet werden kann, Nachforschungen anzustellen über Informationen, die sich nicht bereits in ihrem Besitz befinden (vgl. ZWEIFEL, a.a.O., Art. 111 Rz. 5). Dagegen sieht das StAhiG in den Art. 9 ff. vor, dass die ESTV bei verschiedenen Personen sowie den Steuerverwaltungen Auskünfte und Unterlagen einholt. Demnach kann die ESTV Informationen einzig zum Zweck der Leistung von Amtshilfe einholen, auch wenn sich diese noch nicht in ihrem Besitz oder jenem einer anderen Steuerverwaltung in der Schweiz befinden. Voraussetzung ist, dass das schweizerische Recht der Erhebung solcher Auskünfte nicht entgegensteht. Auf Sonderbestimmungen betreffend Bankauskünfte ist hier – wie bereits zuvor festgehalten (E. 2.1) – nicht einzugehen.

5.2 Sofern die Auskünfte von der Steuerverwaltung stammen, ergeben sich in Bezug auf die Erhältlichkeit nach dem internen Recht kaum Probleme, wurden diese Informationen doch in aller Regel gemäss schweizerischem Recht erhoben. Auch im Bereich der innerstaatlichen Amtshilfe können grundsätzlich alle Dokumente in einem Dossier an andere Steuerbehörden weitergegeben werden. Diese haben zudem ein Akteneinsichtsrecht in die offiziellen Aktenstücke (Art. 111 Abs. 1 DBG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6098/2014 vom 17. Juni 2015 E. 11; JEAN-FRÉDÉRIC MARAIA, Le secret fiscal et sa portée dans le cadre de l'assistance et de l'entraide en droit interne Suisse, in: Zen-Ruffinen [Hrsg.], Les secrets et le droit, Genf/Zürich/Basel 2004, S. 247 ff., S. 275). Kein Einsichtsrecht besteht nur in rein interne Akten (MARAIA, a.a.O., S. 276; OBERSON, Droit fiscal suisse, § 22 Rz. 33). Insgesamt erlaubt das schweizerische Recht im internen Verhältnis einen recht weitgehenden Austausch von Informationen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-7111/2014, A-7156/2014, A-7159/2014 vom 9. Juli 2014 E. 7.2.1 mit Hinweisen auf die Literatur).

5.3 Wie bereits festgehalten, ist die Beschwerdeführerin im Sinn des StAhiG und des DBA-F als betroffene Person zu betrachten. Zudem ist sie in der Schweiz steuerpflichtig. Die ESTV hat sie daher zu Recht nach Art. 9 StAhiG (und nicht etwa Art. 10 StAhiG) aufgefordert, die verlangten Informationen herauszugeben. Daraus folgt, dass sie als steuerpflichtige Person umfassend Auskunft erteilen und Einsicht in die verlangten Unterlagen gewähren muss (vgl. Art. 126 DBG).

5.4 Damit ist zu fragen, ob die einzelnen von der DGFP erfragten Informationen nach schweizerischem Recht erhältlich zu machen sind.

5.4.1 Die ESTV hat mehrere Informationen und Unterlagen von der Steuerverwaltung des Kantons […] erhalten. Diese Informationen befanden sich bei der Steuerverwaltung des Kantons […] und wären demnach für eine andere inländische Steuerverwaltung erhältlich gewesen. Mithin sind sie nach innerstaatlichem Verfahrensrecht und innerstaatlicher Praxis erhältlich.

5.4.2 Die Beschwerdeführerin selbst edierte folgende Unterlagen und erteilte folgende Informationen:

- Kopie der Statuten;
- Informationen zu den ausgeübten Aktivitäten;
- Angaben zu Geschäftslokalitäten, Arbeitnehmern, insb. deren Funktionen, und Aktiven;
- […].

Diese Informationen wären nach innerstaatlichem Recht von der Beschwerdeführerin, da sie als betroffene Person und nicht nur als Informationsinhaberin angesehen wird (dazu oben E. 4.3.1 und 5.3) und betreffend Auskunftspflicht wie eine steuerpflichtige Person nach innerstaatlichem Recht zu behandeln ist, grundsätzlich erhältlich zu machen gewesen, ist doch die steuerpflichtige Person verpflichtet, alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie muss auf Verlangen Auskünfte erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Bei der Frage, welche Informationen zu Beweiszwecken dienen können und daher von der steuerpflichtigen Person herauszugeben sind, kommt der Steuerverwaltung ein Ermessensspielraum zu (ZWEIFEL, a.a.O., Art. 126 Rz. 11). Die genannten Informationen können so insbesondere der Beantwortung der Frage dienen, ob die Gesellschaft tatsächlich einer Geschäftstätigkeit nachgeht oder ob es sich bei ihr allenfalls um eine reine Verwaltungsgesellschaft oder eine so genannte Briefkastenfirma handelt.

Hier geht es nun nicht um das Ermessen einer schweizerischen Behörde, sondern um das Ermessen der französischen Steuerbehörde, die schliesslich auch für die Besteuerung zuständig sein wird. Zwar begründet diese nicht ausführlich, weshalb sie jeweils die konkrete Information benötigt, sondern macht nur in allgemeiner Form geltend, die angeforderten Informationen würden zur Ermittlung der Gewinnverteilung und der Verrechnungspreispolitik innerhalb des nämlichen Konzerns und insbesondere der Besteuerung der B._____ SAS, der C._____ SNC (ehemals D._____), der französische Zweigniederlassung der E._____ GmbH, der französische Zweigniederlassung der F._____ GmbH, der G._____ SAS und der H._____ SNC dienen. Es ist aber davon auszugehen, dass den verlangten Angaben möglicherweise Informationen zu diesen Themen entnommen werden können. Insofern liegt es unter diesem Gesichtspunkt im Ermessen der DGFP, diese Informationen zu verlangen. Hier ist auch zu beachten, dass der Sachverhalt im Amtshilfegesuch in aller Regel noch nicht vollständig ist, sondern gewisse Lücken aufweist, die erst mit Hilfe der im Amtshilfeverfahren erlangten Informationen gefüllt werden sollen. Insofern ist es der ersuchenden Behörde unter Umständen auch noch nicht möglich zu erklären, für welche konkrete Frage eine bestimmte Information verwendet werden soll. Es muss genügen, wenn die Unterlagen grundsätzlich für die Besteuerung einer Person im ersuchenden Staat erheblich sein können.

Auch diese Informationen sind demnach nach schweizerischem Recht erhältlich.

Die Statuten könnten zudem auch im Handelsregisteramt eingesehen werden, da sie beim Eintrag ins Handelsregister zu hinterlegen sind und Einsicht in die dort hinterlegten Belege gewährt wird (Art. 71 Abs. 1 Bst. b der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV, SR 221.411; für die GmbH] und Art. 11 Abs. 1 HRegV).

5.4.3 Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass sämtliche von der DGFP erfragten Informationen gemäss schweizerischer Verwaltungspraxis erhältlich zu machen wären.

5.4.4 Diese Informationen fallen vorliegend auch nicht in den abkommensrechtlich geschützten Geheimbereich (E. 2.1; vgl. OPEL, a.a.O., S. 430 f.; OECD-Kommentar, Art. 26 Ziff. 19.2), so dass Art. 28 Abs. 3 Bst. c DBA-F einem allfälligen Austausch von Informationen nicht entgegensteht.

6.
Von der Frage, ob die Informationen nach schweizerischem Recht hätten beschafft werden können, ist die Frage zu unterscheiden, ob diese Informationen für den im Amtshilfeersuchen genannten Steuerzweck tatsächlich voraussichtlich erheblich sind. Nicht jede nach innerstaatlichem Recht erhältliche Information erweist sich für die Besteuerung im ersuchenden Staat als voraussichtlich erheblich (vgl. MICHAEL BEUSCH/URSULA SPÖRRI, in: Kommentar Internationales Steuerrecht, Art. 26 Rz. 367a), wobei sich der ersuchte Staat bei dieser Beurteilung Zurückhaltung aufzuerlegen hat (E. 2.3).

6.1
6.1.1 Aus dem zuvor Gesagten (E. 4.2) ergibt sich, dass Informationen zu einem Unternehmen wie verfügbare Räume, Tätigkeiten, Mitarbeiter und ihre Funktionen sowie Übernahmen von Risiken und Art der Finanzierung, aber auch Gewinne der einzelnen Unternehmen unter Umständen relevant sein können, um zu prüfen, ob die zwischen nahestehenden Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreise einem Drittvergleich standhalten. Solche Informationen sind auch geeignet, um festzustellen, ob ein Unternehmen Substanz enthält oder ob es sich um eine so genannte Briefkastenfirma handelt. Informationen zur Art der Besteuerung einer im ersuchenden Staat unbestrittenermassen nicht steuerpflichtigen Gesellschaft sind dagegen in

der Regel nicht relevant (vgl. Urteile des BVGer A-7111/2014 et al., a.a.O., E. 6.2.2, A-6098/2014, a.a.O., E. 6.2 f.).

6.1.2 Das Bundesgericht hat festgestellt, dass es grundsätzlich am ersuchenden Staat ist, festzustellen, ob bestimmte Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (E. 2.3). Dies bedeutet aber nicht, dass es dem ersuchten Staat vollständig verwehrt wäre zu prüfen, ob die verlangten Informationen relevant sind (Urteil des BGer 2C_1174, a.a.O., E. 2.1.3 am Ende). Andernfalls würde er seine staatliche Souveränität zugunsten des ersuchenden Staates aufgeben. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und dem Zusatzprotokoll zum DBA-F kann der ersuchte Staat Auskünfte nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (E. 2.3).

6.1.3 Die DGFP benötigt gemäss Amtshilfeersuchen die Informationen, weil sie prüfen möchte, ob die Verrechnungspreise innerhalb des Konzerns einem Drittvergleich standhalten. Dazu seien bei grenzüberschreitenden Transaktionen auch Informationen über (andere) Konzerngesellschaften sowie über die Gewinnverteilung notwendig. Diese Informationen seien unabdingbar, um die Höhe des Gewinns aus der in Frankreich ausgeübten Tätigkeit zu ermitteln sowie um die Höhe der in Frankreich geschuldeten Steuern festzulegen.

6.2

6.2.1 Was nun Informationen zur Besteuerung einer Gesellschaft in der Schweiz betrifft, kann ausgeschlossen werden, dass aus solchen Informationen Rückschlüsse darauf gezogen werden können, wie die Gewinne innerhalb einer Gruppe von Gesellschaften verteilt sind beziehungsweise wie die Verrechnungspreise zwischen diesen Gesellschaften festgesetzt wurden. Dies gilt einerseits für das Steuerregime. Für die genannte Gewinnverteilung und die Verrechnungspreise kann dieses keine Rolle spielen. Andererseits kann auch die Höhe der in der Schweiz bezahlten Steuern sowie die Höhe der Steuerfaktoren keinen Einfluss auf die Gewinnverteilung und die Verrechnungspreise haben. Diesen Informationen lässt sich zwar entnehmen, mit welchen Steuerfaktoren die Schweiz gerechnet hat, doch ist nicht ersichtlich, wie diese Information der DGFP bei der Frage nach Gewinnverteilung und Verrechnungspreisen helfen soll.

Informationen über das Steuerregime der Beschwerdeführerin, ihre Steuerfaktoren, auf sie angewandte Steuersätze und die Höhe der Steuer, die

sie in der Schweiz entrichten muss, sind der DGFP mithin nicht zu übermitteln.

Die Antworten 2d) und 2f) gemäss Dispositiv der Schlussverfügung vom 15. Oktober 2014 sind somit in dem Sinn zu modifizieren, dass über die Höhe der Steuer und das das Steuerregime keine Auskunft erteilt werden könne. Die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin sind der DGFP nicht zu übermitteln.

6.2.2 Wie bereits zuvor erwähnt (E. 6.1.1), können die Gewinne der einzelnen Gesellschaften unter Umständen zur Feststellung der Gewinnverteilung zwischen verbundenen Gesellschaften relevant sein. Insbesondere der Gewinn lässt sich der Bilanz einer Gesellschaft entnehmen. Mithin kann im vorliegenden Fall nicht davon gesprochen werden, es sei wenig wahrscheinlich, dass diese Informationen für die Besteuerung der französischen Gesellschaften und Zweigniederlassungen erheblich seien (E. 2.3). Diese Informationen sind der DGFP zu übermitteln.

Nicht ersichtlich ist hingegen, inwiefern die Erfolgsrechnung für den hier konkret zu beurteilenden Fall voraussichtlich erhebliche Informationen enthalten würde, die über den Informationsgehalt der Bilanz hinausgehen. Der Gewinn ergibt sich – wie soeben erwähnt – bereits aus der Bilanz. Dass weitere in der Erfolgsrechnung enthaltene Angaben vorliegend voraussichtlich erheblich wären, kann dem Amtshilfegesuch nicht entnommen werden. Da es bereits genügen würde, dass wenig wahrscheinlich ist, dass die Informationen in der Erfolgsrechnung für die Besteuerung der französischen Gruppengesellschaften erheblich sind, um solche Informationen nicht zu übermitteln, ist die Erfolgsrechnung von der Amtshilfe auszunehmen.

6.3 Mit Ausnahme der in E. 6.2.1 und im zweiten Absatz von E. 6.2.2 genannten, erweisen sich die Informationen, um die ersucht wird, als für die Besteuerung der französischen Gruppengesellschaften voraussichtlich erheblich. Auch dieses Erfordernis ist damit erfüllt.

7.
Damit ist auf die weiteren Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, soweit sie vorstehend nicht explizit oder implizit bereits behandelt worden sind.

7.1 Sie macht geltend, eine voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen für die Besteuerung anderer Gesellschaften als der Beschwerdeführerin stelle keine voraussichtliche Erheblichkeit im Sinn von Art. 28 Abs. 1 DBA-F dar. Zudem hätte die französische Steuerverwaltung ihr Gesuch auch in Bezug auf die übrigen Gesellschaften der Gruppe spezifizieren müssen.

Nach dem oben Gesagten ist nicht notwendig, dass die Prüfung der Besteuerung der Beschwerdeführerin dem Amtshilfegesuch zugrunde liegt. Dass die DGFP die Gewinnverteilung innerhalb der Gruppe untersuchen will, bedeutet nicht, dass die Gruppe als solche Steuersubjekt oder vom Ersuchen direkt betroffen sein muss. Die Informationen müssen einzig der Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern dienen (E. 2.1 und 2.3). Weiter führt die DGFP im Amtshilfegesuch aus, die Informationen würden für die Besteuerung im Gesuch genannter französischer Gruppengesellschaften und in Frankreich liegenden Zweigniederlassungen von Gruppengesellschaften benötigt. Diese Gesellschaften und Zweigniederlassungen sind – zumindest prima vista, wobei eine vertiefte Prüfung hier unterbleiben kann – in Frankreich steuerpflichtig. Damit sollen die Informationen dem in Art. 28 Abs. 1 DBA-F genannten Zweck dienen. Dass sie dazu voraussichtlich erheblich sind, wurde bereits zuvor ausgeführt (E. 6).

7.2 Weiter lässt die Beschwerdeführerin ausführen, die Vervollständigung eines Gesamtbilds einer Reorganisation sei kein Steuerzweck.

Dieses Vorbringen als solches ist zwar zutreffend. Die DGFP verlangt die Informationen aber ausdrücklich für die Besteuerung der genannten französischen Gruppengesellschaften und in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen. Auf diese Angaben im Gesuch, nicht auf eine Interpretation der ESTV, ist abzustellen. Auch musste die DGFP ihr Gesuch nicht in Bezug auf die übrigen Gruppengesellschaften spezifizieren (wovon aber die Beschwerdeführerin ausgeht). Als betroffene Personen, deren Besteuerung in Frankreich überprüft werden soll, werden eindeutig die genannten französischen Gruppengesellschaften und in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen aufgeführt. Nur gegen diese hat die ESTV denn auch die Amtshilfe gewährt und die DGFP darauf hingewiesen, dass die übermittelten Informationen einzig gegenüber diesen verwendet werden dürfen.

7.3 Die Beschwerdeführerin lässt ausführen, die Umstrukturierung habe bereits im Jahr 2009 stattgefunden. Auf diesen Zeitraum sei Art. 28 DBA-F

in der heute geltenden Fassung nicht anwendbar, weshalb auf dieser Basis auch keine Informationen zur Umstrukturierung erteilt werden dürften.

Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die DGFP um Informationen betreffend die Jahre 2010 und 2011 ersucht, die von der zeitlichen Geltung des Art. 28 DBA-F umfasst sind. Ob es der DGFP möglich ist, mittels dieser Informationen auch Rückschlüsse auf die Umstrukturierung zu ziehen, ist demgegenüber irrelevant. Jedenfalls werden Auskünfte zur besagten Umstrukturierung weder verlangt noch sollen solche übermittelt werden.

Zwar ist auch richtig, dass die Verlagerung von Funktionen an sich (wie die Beschwerdeführerin geltend macht) keinen Dauersachverhalt darstellt. Der Zustand, der sich aus einer solchen Verlagerung ergibt, dauert aber bis zur nächsten Änderung an. Über den Ist-Zustand können (bei Vorliegen aller Voraussetzungen) Informationen erteilt werden.

7.4 Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, keine der in den OECD-LL erwähnten Methoden nehme Rückgriff auf die Finanz-, geschweige denn die Steuersituation der beteiligten Gesellschaften, geht insofern an der Sache vorbei, als die OECD-LL selbst die von ihnen genannten, benötigten Informationen als nicht abschliessend bezeichnen. Zudem spricht nichts dagegen, wenn die DGFP zunächst Informationen allgemeiner Art einholt, um dann entscheiden zu können, welche konkreteren Informationen – möglicherweise mittels eines neuen Amtshilfegesuchs – einzuholen sind.

7.5 Weiter sieht Art. 28 Abs. 1 DBA-F – wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt – vor, dass Informationen nicht für eine abkommenswidrige Besteuerung erhoben werden dürfen, doch bedeutet dies einzig, dass Informationen nur dann nicht zu erheben bzw. auszutauschen sind, wenn sie klarerweise eine mit dem Abkommen im Widerspruch stehende Besteuerung bezwecken. Die theoretische Möglichkeit (oder, wie es die Beschwerdeführerin ausdrückt, «latente Gefahr»), dass die Informationen für eine solche Besteuerung verwendet werden könnten, genügt hingegen nicht. Ohne konkrete Hinweise für das Gegenteil ist aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.4) davon auszugehen, dass Frankreich sich an das DBA-F hält und keine mit dem Abkommen im Widerspruch stehende Besteuerung anstrebt. Mit diesem Argument dringt die Beschwerdeführerin somit nicht durch. Immerhin werden Informationen zu ihrer eigenen Steuersituation im vorliegenden Fall nicht übermittelt.

7.6 Schliesslich erklärt die Beschwerdeführerin, wenn Informationen auch dann übermittelt werden könnten, wenn sie nicht für die Anwendung des materiellen Steuerrechts, sondern alleine für die Anwendung der Bestimmungen des ausländischen Steuerverfahrensrechts bzw. für die Durchsetzung ausländischer Untersuchungsmassnahmen von Bedeutung seien, könnten die umfassenden Dokumentationspflichten des französischen Steuerverfahrensrechts betreffend gruppeninterne Verrechnungspreisgestaltung auf Schweizer Steuersubjekte ausgedehnt werden, selbst wenn Teile dieser Dokumentationen für die Besteuerung der geltend gemachten grenzüberschreitenden Vorgänge erkennbar und von vornherein unerheblich seien.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Verfahrensrecht der Durchsetzung des materiellen Rechts dient. Unter diesem Aspekt ist nicht von Vornherein ausgeschlossen, dass Informationen übermittelt werden dürfen, die für die Anwendung von Verfahrensvorschriften relevant sind. Im vorliegenden Fall erklärt die DGFP aber ohnehin, es gehe um die Besteuerung französischer Gesellschaften und in Frankreich gelegener Zweigniederlassungen, also um materielles Steuerrecht. Es erübrigt sich damit, hier auf diese Frage und insbesondere Aussagen im OECD-Kommentar weiter einzugehen.

8.
Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Antworten 2d) und 2f) der ESTV gemäss dem Dispositiv der Schlussverfügung vom 15. Oktober 2014 sind in dem Sinn zu modifizieren, das über die Höhe der Steuer und das Steuerregime keine Auskunft erteilt werden könne. Die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin sowie ihre Erfolgsrechnungen sind der DGFP nicht zu übermitteln. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Damit entspricht das Bundesverwaltungsgericht beinahe dem Eventualantrag der Beschwerdeführerin.

8.1 Ausgangsgemäss hat die teilweise obsiegende Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- im Umfang von 1/2, also Fr. 1'250.--, zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Dieser Betrag ist dem Kostenvorschuss zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'250.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

8.2 Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von praxisgemäss Fr. 1'875.-- (inkl. Mehrwertsteuerzuschlag im Sinn von Art. 9 Abs. 1 Bst. c VGKE) als angemessen. Der Vorinstanz ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

9.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im 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 nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Antworten 2d) und 2f) der ESTV gemäss dem Dispositiv der Schlussverfügung vom 15. Oktober 2014 sind in dem Sinn zu modifizieren, dass über die Höhe der Steuer und das Steuerregime keine Auskunft erteilt werden könne. Die Steuererklärungen der Beschwerdeführerin sowie ihre Erfolgsrechnungen sind der DGFP nicht zu übermitteln. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 1'250.-- auferlegt. Dieser Betrag wird dem Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. 1'250.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.
Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 1'875.-- zu bezahlen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Michael Beusch	Susanne Raas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84*a*, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: