



Abteilung I
A-5153/2023

Urteil vom 11. November 2024

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Pierre-Emmanuel Ruedin,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

1. **A. _____ GmbH,**
2. **B. _____ SAS,**
beide vertreten durch
Dominique Müller, Rechtsanwalt, und
Lukas Aebi, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerinnen,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FR).

Sachverhalt:

A.

Am 6. Dezember 2022 richtete die Direction Générale des Finances Publiques von Frankreich (nachfolgend: DGFP oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfegesuch an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Das Ersuchen stützt sich auf Art. 28 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91; nachfolgend: DBA CH-FR) sowie dessen Zusatzprotokoll (nachfolgend: Zusatzprotokoll).

B.

B.a Die DGFP ersucht darin um Informationen über die in der Schweiz ansässige A._____ GmbH (beschwerdeberechtigte Person; nachfolgend auch: schweizerische Gruppengesellschaft), weil diese für die Besteuerung der in Frankreich domizilierten Gruppengesellschaft B._____ SAS (betroffene Person; nachfolgend auch: französische Gruppengesellschaft) voraussichtlich erheblich seien. Betroffen seien französische Körperschafts- und Quellensteuern für die Jahre 2019 bis 2021.

B.b Die DGFP bestätigte im Ersuchen zudem, dass die Informationen gemäss den Gesetzen und der gewöhnlichen Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates bei Vorliegen vergleichbarer Umstände erhältlich wären sowie dass alle auf dem eigenen Staatsgebiet zur Verfügung stehenden Mittel ausgeschöpft worden seien, mit Ausnahme solcher, die mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden gewesen wären. Ebenfalls bestätigt wurde die Einhaltung der geltenden Vorschriften an die Geheimhaltung bzw. Vertraulichkeit sowie an die zweckkonforme Verwendung der ersuchten Informationen.

B.c Bezüglich des Sachverhalts führte die DGFP im Wesentlichen aus, die C._____ BVBA (fortan: belgische Gruppengesellschaft) habe den französischen Gesellschaften D._____ SAS und E._____ SAS (Tochtergesellschaften der französischen Gruppengesellschaft) per 1. Januar 2014 zu denselben Konditionen je ein Darlehen («loan agreement») gewährt. Die französische Gruppengesellschaft habe in der Folge im Jahre 2015 mittels Absorptionsfusion die zwei Tochtergesellschaften und damit auch die Rechte und Pflichten aus den genannten Darlehen im Gesamtbetrag von EUR [XXX'XXX'XXX.-], welche zu 5 % zu verzinsen seien, übernommen.

Weiter führte die DGFP betreffend das bis zum 31. Dezember 2019 geltende französische Steuerrecht aus, an verbundene Gesellschaften bezahlte Zinsen seien bloss dann abzugsfähig, wenn (i) die vereinbarten Zinsen einer Besteuerung von mindestens einem Viertel der französischen Steuer unterlägen und (ii) der Zinssatz entweder (a) einer gesetzlich festgelegten Pauschale entspreche oder, (b) sofern er diese übersteige, dem Drittvergleich standhalte. Für die Steuerperioden 2020 bis 2021 verweist die DGFP auf Art. 205 B CGI, ihre Umsetzungsbestimmung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der Europäischen Union («ATAD 2»). Demnach könne jede Zahlung, die im Rahmen eines Finanzinstruments geleistet werde und eine asymmetrische steuerliche Behandlung (Abzug Aufwand / Nichtberücksichtigung Ertrag) aufgrund unterschiedlicher Qualifikation des Finanzinstruments oder der Zahlung bewirke, dazu führen, dass der Abzug beim französischen Zahlungsschuldner in Frage gestellt bzw. nicht zugelassen werde. Dies gelte, so die DGFP, auch bei einer Reihe von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen mit Ansässigkeiten in verschiedenen Ländern.

Die französische Gruppengesellschaft – so die DGFP weiter – sei der Auffassung nachgewiesen zu haben, dass die an die belgische Gruppengesellschaft bezahlten Zinsen in Belgien ausreichend versteuert worden seien, die Steuerverwaltung Belgien habe dies denn auch bestätigt, und dass der Zinssatz von 5 % marktüblich sei, was mittels einer Studie untermauert worden sei. Die französische Gruppengesellschaft habe zudem vorgebracht, die belgische Gruppengesellschaft leihe selber zu 4.75 %, einem Zinssatz nahe bei 5 %.

Bei diesem Zinssatz (4.75 %) – so die DGFP weiter – handle es sich jedoch um einen gruppeninternen Zinssatz, zumal die belgische Gruppengesellschaft (nach Angaben der belgischen Steuerverwaltung) das «loan agreement» mit ebenfalls am 1. Januar 2014 emittierten Anleihen finanziere, welche zum einen seitens der schweizerischen Gruppengesellschaft (1'000 Anleihen zu je EUR [X'XXX.-], ausmachend EUR [X'XXX'XXX.-]) und zum anderen seitens einer amerikanischen Gruppengesellschaft (123'800 Anleihen zu je EUR [X'XXX.-], ausmachend EUR [XXX'XXX'XXX.-]) gezeichnet worden seien.

Die DGFP erklärt sodann, dass die ersuchten Informationen es ihr ermöglichen würden, die Marktüblichkeit des Darlehenszinses sowie den nicht missbräuchlichen Charakter der Mindestbesteuerung der Zinserträge in Belgien im Rahmen der gruppeninternen Finanzierungskette («chaîne de

financement») zu überprüfen. Die französische Steuerverwaltung benötige für diese Prüfung – soweit sie die schweizerische Gruppengesellschaft betreffe – die Hilfe der schweizerischen Steuerbehörden.

Das vorliegende Gesuch – so die DGFP weiter – betreffe die Geschäftsjahre 2019, 2020 und 2021 und folge auf ein früheres Amtshilfegesuch in der vorliegenden Sache, das bis heute (d.h. bis zum Zeitpunkt des Ersuchens; vgl. auch Sachverhalt Bst. B.e in limine) unbeantwortet geblieben sei, zumal es gemäss den schweizerischen Behörden Gegenstand eines laufenden Verfahrens vor eidgenössischen Gerichten sei.

B.d Im Einzelnen ersuchte die DGFP die ESTV um folgende Informationen:

« Au titre de la période du 01/01/2019 au 31/12/2021 :

- a) copie des statuts ;
- b) copie des procès-verbaux de conseil d'administration et d'assemblée générale (ils peuvent être postérieurs à 2018) ;
- c) copie des bilans, comptes de résultats et annexes ;
- d) copie des déclarations fiscales déposées ;
- e) copie des déclarations fiscales déposées au titre de l'éventuelle intégration fiscale ;
- f) copie des avis d'imposition ;
- g) copie de tout « ruling » (agrément) concernant [A._____ GmbH].

Pour les années 2019 à 2021 :

- h) Veuillez indiquer le montant des intérêts comptabilisés par [A._____ GmbH] au titre de l'application du « bond subscription agreement » ;
- i) Veuillez indiquer le taux d'imposition, prévu par les législations suisse et cantonale, des intérêts perçus dans ce cadre par [A._____ GmbH] en provenance de [C._____ BVBA] ;
- j) Veuillez préciser le taux d'imposition effectivement appliqué à ces intérêts ;
- k) [A._____ GmbH] bénéficie-t-elle d'un agrément de la part de l'administration fiscale suisse ou cantonale au titre de son activité d'une

manière générale ou au titre des intérêts perçus de [C. _____ BVBA] (si oui, veuillez le mettre à disposition) ;

- l) Existe-t-il une explication, fiscale ou non, connue des autorités fiscales suisses à la structuration du « bond subscription agreement », [A. _____ GmbH] souscrivant à 1.000 « bonds » tandis que [F. _____ LLC] souscrit à 123.800 « bonds » ;
- m) Veuillez indiquer comment [A. _____ GmbH] finance la souscription à l'emprunt obligataire ;
- n) En cas de financement par endettement (prêt, obligations etc.), veuillez préciser le nom et la localisation de l'entité concernée, les sommes en cause et les conditions juridiques et financières appliquées (joindre le contrat) ;
- o) Si l'entité finançant [A. _____ GmbH] est suisse, veuillez fournir la réponse à l'ensemble des questions de la demande d'assistance ;
- p) Veuillez répondre à la question immédiatement précédente ad libitum, aussi longtemps qu'une société suisse sera concernée.

Veuillez fournir une copie des éléments suivants :

- q) contrat(s) de financement de tous ordres (emprunt, obligation, etc.) de [A. _____ GmbH] ;
- r) tout « ruling » (agrément) accordé à [A. _____ GmbH] sur la période. »

B.e Im vorliegenden Amtshilfegesuch nahm die DGFP u.a. Bezug auf ihr Amtshilfegesuch vom 23. Dezember 2019 betreffend die Jahre 2014 bis 2018 (vgl. Sachverhalt Bst. B.c letzter Absatz). Dieses basierte ebenfalls auf dem hier beschriebenen Sachverhalt. Das entsprechende Verfahren wurde mit Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 abgeschlossen.

Im Rahmen des Amtshilfegesuchs vom 23. Dezember 2019 betreffend die Jahre 2014 bis 2018 stellte die ESTV bei der DGFP eine Rückfrage betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der im (damaligen) Ersuchen angeforderten Informationen über die schweizerische Gruppengesellschaft sowie betreffend die Aktualität des (damaligen) Ersuchens. Daraufhin erläuterte die DGFP, die ersuchten Informationen (allgemeine Steuerinformationen zur schweizerischen Gruppengesellschaft einschliesslich der Statuten, Protokolle der Verwaltungsratssitzungen und Gesellschafterversammlungen, Jahresrechnungen, Steuererklärungen, Veranlagungsverfügungen sowie alle «Steuerrulings» betreffend die schweizerische

Gruppengesellschaft) würden benötigt, um die Marktüblichkeit des von der belgischen Gruppengesellschaft gegenüber der französischen Gruppengesellschaft verlangten Zinssatzes zu bestreiten sowie um zu überprüfen, ob die belgische Gruppengesellschaft innerhalb der gruppeninternen Finanzierung des Darlehens lediglich zu Verschleierungszwecken in die Finanzierungskette zwischen der französischen Gruppengesellschaft und der schweizerischen Gruppengesellschaft eingeschoben worden sei. Ergänzend erklärte die DGFP, dass sie namentlich feststellen wolle, ob es sich bei der schweizerischen Gruppengesellschaft lediglich um eine «leere Hülle» handle. Sollte die schweizerische Gruppengesellschaft keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben sowie den Schweizer Behörden unbekannt sein und von einer Steuerfirma verwaltet werden, würde dies gegebenenfalls Hinweise auf ein Steuerkonstrukt («indice de montage») liefern (vgl. Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 Sachverhalt Bst. I sowie E. 3.2.1).

C.

C.a Mit Editionsverfügung vom 9. Dezember 2022 forderte die ESTV die schweizerische Gruppengesellschaft dazu auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen sowie die im Ausland ansässige französische Gruppengesellschaft über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und diese aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen. Dieser Aufforderung kam die schweizerische Gruppengesellschaft nach. Mit Schreiben vom 9. Januar 2023 teilte sie der ESTV zudem mit, dass sie von der französischen Gruppengesellschaft als Zustellungsbevollmächtigte in der Schweiz bestimmt worden sei.

C.b Ebenfalls am 9. Dezember 2022 forderte die ESTV das Steueramt des Kantons (...) (nachfolgend: kantonales Steueramt) auf, ihr die ersuchten Informationen zuzustellen. Das kantonale Steueramt kam dieser Aufforderung nach.

D.

Mangels Zustimmungen zum Informationsaustausch erging am 22. August 2023 sowohl gegenüber der französischen Gruppengesellschaft als auch gegenüber der schweizerischen Gruppengesellschaft je eine Schlussverfügung. Die ESTV kam nach erfolgter Prüfung des Ersuchens zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe betreffend die französische Gruppengesellschaft zu leisten sei (Ziffer 1 des Dispositivs beider Schlussverfügungen).

In Ziffer 2 des Dispositivs (beider Schlussverfügungen) nannte die ESTV die bei der schweizerischen Gruppengesellschaft und dem kantonalen Steueramt edierten und zu übermittelnden Informationen und Dokumente betreffend die schweizerische Gruppengesellschaft. Zur Übermittlung vorgesehen sind namentlich Auskünfte zu Statuten, Protokolle der Geschäftsleitungssitzungen und Gesellschafterversammlungen, Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Steuererklärungen, Veranlagungsverfügungen, Rulings, die Summe der unter dem «bond subscription agreement» vereinnahmten Zinsen, Angaben zu den Gewinnsteuersätzen und zur Höhe der effektiv entrichteten Steuern, Angaben betreffend Finanzierung der in Frage stehenden Anleihen sowie die Vorlage von Finanzierungsvereinbarungen aller Art. Zudem wies die ESTV darauf hin, dass nicht amtshilfefähige Informationen, die nicht hätten ausgesondert werden können, geschwärzt worden seien.

In Ziffer 3 (französische Gruppengesellschaft) bzw. Ziffer 4 (schweizerischen Gruppengesellschaft) des jeweiligen Dispositivs verfügte die ESTV, sie werde die DGFP auf den Grundsatz der Geheimhaltung der Informationen sowie auf das Spezialitätsprinzip hinweisen.

E.

Mit je einer Eingabe vom 22. September 2023 erhoben sowohl die schweizerische Gruppengesellschaft (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 1) als auch die französische Gruppengesellschaft (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin 2, zusammen: die Beschwerdeführerinnen) jeweils Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht gegen die sie betreffende Schlussverfügung vom 22. August 2023.

Sie beantragen in erster Linie, die Schlussverfügungen seien aufzuheben und auf das Amtshilfeersuchen sei nicht einzutreten, eventualiter sei das Amtshilfeersuchen abzuweisen und der DGFP im vorinstanzlichen Verfahren keine Amtshilfe zu leisten.

Eventualiter beantragen die Beschwerdeführerinnen, es sei Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügungen aufzuheben und sämtliche zur Übermittlung vorgesehenen Informationen und Unterlagen betreffend die Steuerperiode 2019 gemäss Auflistung in Beilage 33 (der Beschwerden) auszusondern und von der Übermittlung auszunehmen. Subeventualiter seien die darin enthaltenen Informationen betreffend die Steuerperiode 2019 vorgängig zur Übermittlung zu schwärzen und nur in entsprechend geschwärzter Form zu übermitteln; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Eidgenossenschaft.

In prozessualer Hinsicht beantragen die Beschwerdeführerinnen, die Beschwerdeverfahren betreffend die Beschwerdeführerin 1 und dasjenige betreffend die Beschwerdeführerin 2 seien zu vereinigen.

F.

Mit Verfügung vom 23. Oktober 2023 verfügte das Bundesverwaltungsgericht, dass die Beschwerdeverfahren A-5153/2023 sowie A-5155/2023 vereinigt und unter der Verfahrensnummer A-5153/2023 weitergeführt würden.

G.

Mit Vernehmlassung vom 1. Dezember 2023 beantragt die ESTV die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

H.

Mit Replik vom 12. Januar 2024 halten die Beschwerdeführerinnen an ihren Rechtsbegehren fest.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der französischen DGFP vom 6. Dezember 2022 gestützt auf Art. 28 des DBA CH-FR zugrunde (vgl. Sachverhalt Bst. A). Die Durchführung dieser Abkommensbestimmung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-FR – nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

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

Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Die Beschwerdeführerinnen haben an den vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind als Adressatinnen der angefochtenen Schlussverfügungen und Personen, die vom Amtshilfeersuchen betroffen sind bzw. über welche Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

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

2.

2.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft die Steuerjahre 2019 bis 2021 und stützt sich auf Art. 28 DBA CH-FR (in der hier anwendbaren Fassung gemäss Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 [AS 2010 5683; nachfolgend: Zusatzabkommen 2009]; Art. 11 Abs. 3 des Zusatzabkommens 2009) und auf Ziff. XI des im DBA CH-FR integrierten Zusatzprotokolls in der Fassung gemäss Art. 1 der Vereinbarung vom 25. Juni 2014 über die Änderung des Zusatzprotokolls zum revidierten Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (AS 2016 1195).

2.2 Gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind (vgl. dazu E. 2.7), soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch in Anwendung von Art. 28 DBA CH-FR ist nicht durch Art. 1 DBA CH-FR (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-FR (sachlicher

Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-FR).

2.3

2.3.1 Gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls muss das Amtshilfege-such folgende Informationen enthalten: die Identität der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person, wobei diese Information mittels Angabe des Namens der betreffenden Person oder weiterer Informationen, welche ihre Identifikation ermöglichen, geliefert werden kann (Bst. a); die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (Bst. b); die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht (Bst. c); den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden (Bst. d) und soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen (Bst. e). Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG; statt vieler: Urteil des BVGer A-3961/2022 vom 8. April 2024 E. 2.3.1).

2.3.2 Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 2.7.1) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteile des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.2.2, A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

2.4

2.4.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip. Diesem Grundsatz nach besteht – ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtig-ten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1, 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.4.1, A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.2).

2.4.2 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebun-den, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Wieder-sprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451

E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2, A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2, A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.4.2).

2.4.3 Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur – aber immerhin – hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

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

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

2020 E. 3). Soweit vorliegend relevant, stellen die Grundsätze des Wiener Übereinkommens kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht dar; sie sind von den schweizerischen Behörden zu beachten, obschon Frankreich nicht Vertragsstaat des Wiener Übereinkommens ist (vgl. BGE 146 II 150 E. 5.3.1 m.w.H.).

2.6

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

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

2.6.3 Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.4) besteht in Amtshilfeverfahren grundsätzlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel, zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der

Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteil des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.1; Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.2.1).

2.7

2.7.1 Der Informationsaustausch in Anwendung des DBA CH-FR bedingt – wie erwähnt (E. 2.2) – die voraussichtliche Erheblichkeit der auszutauschenden Informationen. Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR besteht der Zweck der Verweisung auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR darin, einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen zu gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten «fishing expeditions» (unzulässige Beweisausforschung) durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist (vgl. Urteil des BVGer A-4685/2021 vom 19. August 2022 E. 3.6). Insofern bildet das Verbot der Beweisausforschung Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (vgl. Urteil des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.3.2).

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

2.7.3

2.7.3.1 Als nach Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2).

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Demgegenüber fehlt es einem Amtshilfeersuchen bzw. den darin erfragten Informationen an der voraussichtlichen Erheblichkeit, wenn das Amtshilfeersuchen zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl gestellt wird (sog. «fishing expedition») oder Auskünfte verlangt werden, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen

Person bringen würden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2, 143 II 185 E. 3.3.1; Urteil des BGer 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.1 f. m.w.H.).

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

2.7.4 Die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die ersuchte Behörde zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Informationen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind. Keine Rolle spielt dabei hingegen, ob sich die ersuchten Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als schlussendlich nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-3365/2022 vom 5. Januar 2024 E. 2.3.5 f., A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.2.2).

2.7.5 Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit daher auf eine Prüfung der Plausibilität des Ersuchens (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6, A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.). Dabei hat die ersuchte Behörde nicht zu entscheiden, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern sie muss nur überprüfen, ob die ersuchten

Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BGer 2C_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2 sowie 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6, A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.).

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

2.7.6

2.7.6.1 Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6, 142 II 218 E. 3.6, 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Anders liegen die Dinge nur dann, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt werden könnten oder anderweitig schwere Mängel bestünden (Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1).

2.7.6.2 Der Grundsatz gilt namentlich auch für die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats. Würde die ESTV als ersuchte Behörde derartige Fragen abklären, griffe sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht vereinbar ist (vgl. Urteile des BGer 2C_936/2020 vom

28. Dezember 2021 E. 5.5.2, 2C_823/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2, 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 7.7.1, 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.6.2, 2C_274/2016 vom 7. April 2016 E. 4.3). Nicht massgebend ist, dass der Hinweis auf den möglichen Eintritt der Verjährung von der ersuchenden Behörde selbst stammt, zumal weder spezifische Abklärungen getroffen wurden noch sonstige Anhaltspunkte bestehen, dass die verlangten Informationen für den ersuchenden Staat nicht mehr von Nutzen sind (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.2).

2.7.6.3 Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Amtshilfeersuchen zudem im Zeitpunkt ihrer Einreichung zu beurteilen. Die allenfalls (im Laufe des Amtshilfeverfahrens) eingetretene Verjährung ändert somit nichts an der voraussichtlichen Erheblichkeit, solange im Zeitpunkt der Einreichung der Amtshilfeersuchen nicht offenkundig erscheint, dass für einen ersuchten Zeitraum die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist (Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5 f.).

3.

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

Ihre Hauptanträge begründen die Beschwerdeführerinnen damit, dass das Subsidiaritätsprinzip nicht eingehalten worden sei (E. 3.1) sowie damit, dass mangels sachdienlichen Zusammenhangs zwischen den verlangten Informationen und dem Untersuchungsgegenstand die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen nicht voraussichtlich erheblich seien (E. 3.2). Ihre Eventualanträge begründen die Beschwerdeführerinnen sodann damit, dass die Steuerperiode 2019 bereits verjährt sei, womit sämtliche Informationen betreffend die Steuerperiode 2019 nicht voraussichtlich erheblich seien (E. 3.3).

3.1

3.1.1 Hinsichtlich der Verletzung des Subsidiaritätsprinzips bringen die Beschwerdeführerinnen im Wesentlichen vor, die ersuchende Behörde habe keinerlei innerstaatliche Abklärungen getätigt, geschweige denn die üblichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft. Das Subsidiaritätsprinzip solle verhindern, dass der ersuchende Staat die Last der Informationsbeschaffung auf den ersuchten Staat abwälze. Das Subsidiaritätsprinzip schaffe mithin die Pflicht der Vorinstanz zu überprüfen, ob das Amtshilfeersuchen erst gestellt worden sei, nachdem der ersuchende Staat die in seinem innerstaatlichen Steuerverfahrensrecht vorgesehenen üblichen Auskunftsquellen genutzt habe. Weder das völkerrechtliche Vertrauensprinzip noch die Praxis, wonach es nicht Sache des ersuchten Staates sei, das innerstaatliche Steuerverfahrensrecht des ersuchenden Staates zu prüfen, würden zu einem generellen Wegfall dieser Prüfpflicht der Vorinstanz führen, andernfalls das Subsidiaritätsprinzip gänzlich seines Gehalts entleert würde. Die Erklärung der ersuchenden Behörde zur Ausschöpfung der innerstaatlichen Mittel sei offensichtlich unzutreffend und stehe mit den tatsächlichen Begebenheiten in klarem Widerspruch. Für die Steuerperioden 2019 - 2021 sei im innerstaatlichen Verfahren weder eine Buchprüfung noch eine Schreibtischprüfung durchgeführt worden, welche jedoch nach französischem Steuerrecht zwingend seien. Dies im Gegensatz zum vormaligen Amtshilfeverfahren (betreffend die Steuerperioden 2014 - 2018, vgl. Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023), bei welchem (zumindest) betreffend die Steuerperiode 2015 eine innerstaatliche Buchprüfung erfolgt sei.

Auch habe es die ersuchende Behörde unterlassen, ein entsprechendes Amtshilfegesuch auch an die belgischen Steuerbehörden zu richten, wie dies im vormaligen Amtshilfeverfahren geschehen sei (betreffend die Steuerperioden 2014 - 2018, vgl. Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023). Letzteres wäre für die Jahre 2020 und 2021 aufgrund einer Gesetzesänderung im französischen Steuerrecht sinnvoll gewesen. Denn im innerstaatlichen französischen Steuerrecht bestehe ab dem 1. Januar 2020 eine neue Rechtsgrundlage, wonach in casu die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand auf Stufe der französischen Gruppengesellschaft abhängig von der steuerlichen Qualifikation der Darlehenserträge bei der belgischen Gruppengesellschaft sei.

Darüber hinaus habe die ersuchende Behörde trotz gestelltem Amtshilfeersuchen von einer entsprechenden Notifikation der französischen Gruppengesellschaft abgesehen und dadurch im innerstaatlichen Verfahren die

Steuerperiode 2019 verjähren lassen. Dieses Vorgehen unterstreiche, dass die ersuchende Behörde vorliegend die Belastung ausländischer Behörden eigener Handlungen vorziehe und bewusst in Kauf nehme, dass die von der ausländischen Behörde vorgenommenen Handlungen nachträglich überflüssig würden. Ein solches Verhalten widerspreche gänzlich dem Subsidiaritätsprinzip. Angesichts dieser konkreten und offensichtlichen Hinweise auf die Verletzung des Subsidiaritätsprinzips dürfe auch unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips den Aussagen der ersuchenden Behörde zur Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Massnahmen nicht mehr vertraut werden. Vielmehr wäre es an der Vorinstanz gewesen, vom ersuchenden Staat eine Klärung zu seinen Aussagen zu verlangen, ansonsten die Amtshilfe zu verweigern sei.

3.1.2 Zur Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips muss der ersuchende Staat nicht sämtliche innerstaatlichen Auskunftsmittel ausschöpfen, sondern lediglich diejenigen, die für ihn nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind. Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (E. 2.6.2). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.4) besteht in Amtshilfeverfahren grundsätzlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen, nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbundenen innerstaatlichen Mittel, zu zweifeln, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (E. 2.6.3).

Im vorliegenden Fall hat die ersuchende Behörde im Rahmen ihres Ersuchens zugesichert, dass alle auf dem eigenen Staatsgebiet zur Verfügung stehenden Mittel ausgeschöpft worden seien, mit Ausnahme solcher, die mit unverhältnismässigem Aufwand verbunden gewesen wären (vgl. Sachverhalt Bst. B.b). Hierauf ist grundsätzlich abzustellen, es sei denn, es liege ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor. Dies ist vorliegend indes nicht der Fall. Die Beschwerdeführerinnen bringen hiergegen – wie gesehen – im Wesentlichen vor, innerstaatlich hätte betreffend die relevanten Steuerperioden vor dem Amtshilfeersuchen eine Buchprüfung oder zumindest eine Schreibtischprüfung betreffend die französische Gruppengesellschaft stattfinden müssen, wie es im Rahmen des vormaligen Amtshilfeersuchens (betreffend 2014 - 2018) zumindest in Bezug auf 2015 geschehen sei. Auch hätte die ersuchende Behörde vorab

ein Amtshilfegesuch an die belgischen Steuerbehörden richten müssen, wie dies im vormaligen Amtshilfeverfahren geschehen sei. Damit verkennen die Beschwerdeführerinnen jedoch erstens, dass die ersuchten Informationen die schweizerische Gruppengesellschaft betreffen, weshalb sie grundsätzlich nur von dieser selbst oder von Schweizer Behörden erhältlich gemacht werden können (vgl. Urteil des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.6 betreffend schweizerische Bankdaten), was die Frage aufwirft, welchen Mehrwert eine Buchprüfung bei der französischen Gruppengesellschaft im Hinblick auf die ersuchten Informationen wirklich gebracht hätte. Zweitens verkennen die Beschwerdeführerinnen, dass der hier untersuchte Sachverhalt im Wesentlichen derselbe ist, wie derjenige im vormaligen Amtshilfeersuchen. Die hier in Frage stehende Finanzierungskette besteht zumindest seit 1. Januar 2014. Mit anderen Worten konnte die ersuchende Behörde für die vorliegende Untersuchung ohne weiteres auf die Informationen zurückgreifen, die sie mit der Buchprüfung 2015 sowie mit dem an Belgien gerichteten Amtshilfeersuchen (betreffend die Vorperioden) generieren konnte. Dementsprechend nimmt die ersuchende Behörde im hier in Frage stehenden Amtshilfeersuchen explizit Bezug auf Angaben der belgischen Steuerverwaltung (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Offenbar zeigten sich die genannten zwei Informationsquellen sowohl für die Steuerperioden 2014 - 2018 als auch für die vorliegend in Frage stehenden Steuerperioden hinsichtlich der ersuchten Informationen als zu wenig ergiebig bzw. bereits ausgeschöpft. Deshalb hat die ersuchende Behörde sowohl für die Steuerperioden 2014 - 2018 als auch für die vorliegend in Frage stehenden Steuerperioden um Amtshilfe ersucht, um die noch fehlenden, die schweizerische Gruppengesellschaft betreffenden Informationen erhältlich machen zu können.

Alles in allem hat die ersuchende Behörde den Sachverhalt somit im Rahmen der innerstaatlichen Untersuchung genügend präzise abgeklärt, dass sie gestützt auf diesen das vorliegende Amtshilfeersuchen stellen konnte. Das Subsidiaritätsprinzip ist gewahrt. Betreffend das Argument der Beschwerdeführerinnen, wonach die ersuchende Behörde die Steuerperiode 2019 nach dem Amtshilfeersuchen (angeblich) habe verjähren lassen, ist auf die Erwägung 3.3 zu verweisen.

3.2

3.2.1 Hinsichtlich des aus ihrer Sicht fehlenden sachdienlichen Zusammenhangs zwischen den verlangten Informationen und dem Untersuchungsgegenstand und der hieraus folgenden fehlenden voraussichtlichen Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen bringen

die Beschwerdeführerinnen vorab im Allgemeinen vor, die voraussichtliche Erheblichkeit beziehe sich auf die Erhebung der Steuer durch den ersuchenden Staat und müsse sich aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Mit hin sei der von der ausländischen Steuerbehörde präsentierte Sachverhalt die relevante Grösse, um die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen zu bestimmen. Dies bedeute, dass es dem ersuchten Staat nicht verwehrt sei, Auskünfte und Informationen zu verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheine.

Gegenstand des vorliegenden Amtshilfeersuchens – so die Beschwerdeführerinnen weiter – sei die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwand auf Stufe der französischen Gruppengesellschaft auf dem seitens der belgischen Gruppengesellschaft gewährten Darlehen. Diese setze eine Mindestbesteuerung beim Zinsempfänger (belgische Gruppengesellschaft) und die Drittvergleichskonformität des Zinssatzes voraus (bis 31.12.2019) bzw. sei abhängig von der steuerlichen Qualifikation der Darlehenserträge bei der belgischen Gruppengesellschaft (ab 1.1.2020). Ferner sei eine mögliche Zwischenschaltungsfunction der belgischen Gruppengesellschaft, also die Frage, wie Letztere finanziert werde, vom Ermittlungsobjekt erfasst. Der Untersuchungsgegenstand beschränke sich jedoch auf die konkret in Frage stehenden Darlehen, welche der französischen Gruppengesellschaft seitens der belgischen Gruppengesellschaft gewährt worden seien und umfasse nicht sämtliche konzerninternen Finanzierungsvorgänge (mit Verweis auf das die Vorperioden betreffende Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023, E. 3.3.3.2 betreffend den analogen Untersuchungsgegenstand). An diesem von der ersuchenden Behörde präsentierten Untersuchungsgegenstand sei zu bestimmen, ob die von der Vorinstanz zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen voraussichtlich erheblich seien.

Die Beschwerdeführerinnen fahren damit fort, dass zwischen den verlangten Informationen und dem Untersuchungsgegenstand kein sachdienlicher Zusammenhang bestehen würde. Zwischen dem primären Ermittlungsgegenstand (Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen bei der französischen Gruppengesellschaft) und der schweizerischen Gruppengesellschaft habe die ersuchende Behörde einen weit hergeholten und marginalen Bezug konstruiert, um eine Verbindung zwischen den Darlehen zwischen der belgischen Gruppengesellschaft und der französischen Gruppengesellschaft und der von der belgischen Gruppengesellschaft ausgegebenen Anleihe

zu argumentieren und damit das Amtshilfeersuchen zu rechtfertigen. Die schweizerische Gruppengesellschaft habe weniger als 1 % der Anleihe der belgischen Gruppengesellschaft gezeichnet. Dies entspreche jährlichen Zinszahlungen von EUR [XX'XXX.-] an die belgische Gruppengesellschaft gegenüber totalen Zinszahlungen unter der Anleihe von EUR [X'XXX'XXX.-] p.a. Es sei offensichtlich, dass dieser im Gesamtkontext der Finanzierung vernachlässigbare Betrag, welcher der einzige behauptete Bezug zwischen der schweizerischen Gruppengesellschaft und der französischen Gruppengesellschaft betreffend den Untersuchungsgegenstand darstelle, nicht Anlass sein könne, um eine vermeintliche ungenügende Besteuerung der Schweiz via die belgische Gruppengesellschaft zu verschleiern. Die ersuchende Behörde habe somit in keiner Art und Weise plausibel dargetan, inwiefern die Besteuerung der schweizerischen Gruppengesellschaft in der Schweiz relevant sein sollte, um zu überprüfen, ob die von der französischen Gruppengesellschaft an die belgische Gruppengesellschaft bezahlten Zinsen der französischen Mindeststeuer unterliegen würden (für die Steuerperiode 2019) bzw. nicht in die belgische Bemessungsgrundlage einbezogen worden seien (für die Steuerperioden 2020 und 2021). Selbst wenn ein indirekter Zusammenhang zwischen den von der belgischen Gruppengesellschaft an die französische Gruppengesellschaft gewährten Darlehen und den von der belgischen Gruppengesellschaft ausgegebenen und von der schweizerischen Gruppengesellschaft zu weniger als 1 % gezeichneten Anleihen bejaht werden würde, erscheine es unplausibel und weltfremd, dass die Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen in Frankreich von der steuerlichen Behandlung eines Anleihensgläubigers des Darlehensgläubigers, der zu weniger als 1 % an der massgeblichen Fremdfinanzierung beteiligt sei, abhängen solle. Entsprechend seien die ersuchten Informationen zur schweizerischen Gruppengesellschaft nicht voraussichtlich erheblich.

3.2.2

3.2.2.1 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (E. 2.7.3.1). Die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (E. 2.7.4). Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit daher auf eine Prüfung der Plausibilität des Ersuchens. Dabei hat die ersuchte Behörde nicht zu entscheiden, ob der im Ersuchen

dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern sie muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informationen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat darf somit Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne der Amtshilfeklausel seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich bzw. wenig wahrscheinlich erscheint (E. 2.7.5). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (E. 2.4.2).

3.2.2.2 Vorab ist den Beschwerdeführerinnen zu entgegnen, dass bei einem Amtshilfeersuchen, bei welchem alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, enthalten sind (wie im hier zu beurteilenden Ersuchen [E. 3]), das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden kann (E. 2.3.2).

3.2.2.3 Wenn die Beschwerdeführerinnen argumentieren, die ersuchende Behörde hätte zwischen dem primären Ermittlungsgegenstand (Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen bei der französischen Gruppengesellschaft) und der schweizerischen Gruppengesellschaft bzw. zwischen den Darlehen an die französische Gruppengesellschaft und der seitens der belgischen Gruppengesellschaft ausgegebenen Anleihe einen weit hergeholten und marginalen Bezug konstruiert, scheinen sie die Richtigkeit des seitens der ersuchenden Behörde dargestellten Sachverhalts zu hinterfragen. Diesbezüglich ist den Beschwerdeführerinnen zum einen entgegenzuhalten, dass aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips grundsätzlich auf die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen abzustellen ist (E. 2.4.2). Zum anderen erscheint ein Zusammenhang zwischen den seitens der belgischen Gruppengesellschaft an die französische Gruppengesellschaft gewährten Darlehen und den seitens der(selben) belgischen Gruppengesellschaft emittierten Anleihen sehr wohl plausibel. Denn wie seitens der ersuchenden Behörde dargelegt, wurden sowohl die Darlehen als auch die Anleihen per 1. Januar 2014 gewährt bzw. emittiert. Weiter sind die Gesamtbeträge der Darlehen bzw. der emittierten Anleihen (EUR [XXX'XXX'XXX.-] bzw. EUR [XXX'XXX'XXX.-]) vergleichbar (im niedrigen dreistelligen Millionenbereich) und werden zu ähnlichen Zinssätzen (5 % bzw. 4.75 %) verzinst (vgl. Sachverhalt Bst. B.c). Die Vermutung

der ersuchenden Behörde, die belgische Gruppengesellschaft könnte innerhalb der gruppeninternen Finanzierung des Darlehens lediglich zu Verschleierungszwecken in die Finanzierungskette zwischen der französischen Gruppengesellschaft und der schweizerischen Gruppengesellschaft eingeschoben worden sein, um die französischen Mindestbesteuerungsvorgaben zu umgehen (vgl. dazu Sachverhalt Bst. B.e sowie Urteil des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 3.3.3.1 f.), erscheint vor diesem Hintergrund nachvollziehbar.

Die Beschwerdeführerinnen begründen ihren Standpunkt letztlich vorwiegend damit, dass die schweizerische Gruppengesellschaft weniger als 1 % der Anleihe der belgischen Gruppengesellschaft gezeichnet habe und dass dieser vernachlässigbare Betrag nicht Anlass sein könne, um eine vermeintliche ungenügende Besteuerung der Schweiz via die belgische Gruppengesellschaft zu verschleiern. Es erscheine unplausibel und weltfremd, dass die Abzugsfähigkeit der Darlehenszinsen in Frankreich von der steuerlichen Behandlung eines Anleihensgläubigers, der zu weniger als 1 % an der massgeblichen Fremdfinanzierung beteiligt sei, abhängen solle. Diesem Standpunkt kann nicht gefolgt werden. Zum einen kann auch ein geringfügiger Anteil an den Anleihen der belgischen Gruppengesellschaft mit dazu beitragen, dass die französischen Mindestbesteuerungsvorgaben umgangen werden können. Zum anderen kann die Untersuchung betreffend die schweizerische Gruppengesellschaft gerade auch dazu führen, dass Rückschlüsse betreffend die seitens der amerikanischen Gruppengesellschaft gezeichneten Anleihen bzw. betreffend die steuerliche Behandlung der entsprechenden Zinsen in den USA getroffen werden können. Insofern kann das vorliegende Ersuchen bzw. die Ergebnisse daraus auch dazu dienen, Vermutungen, wonach (auch) im Zusammenhang mit den übrigen Anleihen die französischen Mindestbesteuerungsvorgaben umgangen worden sein könnten, zu erhärten oder zu entkräften.

3.2.3 Dem Gesagten nach vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerinnen den vorinstanzlichen Schluss, wonach die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich seien, nicht umzustossen. Die Beschwerden sind demnach hinsichtlich der Hauptanträge abzuweisen.

3.3

3.3.1 Ihre Eventualanträge und Subeventualanträge begründen die Beschwerdeführerinnen damit, dass die Steuerperiode 2019 bereits verjährt sei. Die Tatsache, dass das Amtshilfeersuchen kurz vor Eintritt der

Verjährung eingereicht worden sei, könne vorliegend nicht entscheidend sein, nachdem die französischen Steuerbehörden es unterlassen hätten, die Verjährung in Frankreich rechtzeitig und rechtsgenüglich zu unterbrechen. Dieses Verhalten zeige vielmehr, dass die ersuchten Informationen für die ersuchende Behörde nicht voraussichtlich erheblich seien. Es sei nicht mehr möglich, dass der ersuchende Staat die relevanten Steuern für das Steuerjahr 2019 erhebe. Aus dem Amtshilfeersuchen ergebe sich schliesslich auch nicht, dass Informationen betreffend die Steuerperiode 2019 in den Folgeperioden von Nutzen sein könnten. Damit seien sämtliche Informationen betreffend die Steuerperiode 2019 nicht voraussichtlich erheblich. Konkret seien die in Beilage 33 (der Beschwerden) aufgeführten, zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen und Informationen betreffend das Steuerjahr 2019 von der Übermittlung auszusondern.

3.3.2 Der ersuchte Staat hat sich im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen. Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (E. 2.7.6.1). Dieser Grundsatz gilt namentlich auch für die Frage der Verjährung nach dem Recht des ersuchenden Staats (E. 2.7.6.2). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Amtshilfeersuchen zudem im Zeitpunkt ihrer Einreichung zu beurteilen. Die allenfalls (im Laufe des Amtshilfeverfahrens) eingetretene Verjährung ändert somit nichts an der voraussichtlichen Erheblichkeit, solange im Zeitpunkt der Einreichung der Amtshilfeersuchen nicht offenkundig erscheint, dass für einen ersuchten Zeitraum die ausländische Verjährung bereits eingetreten ist (E. 2.7.6.3).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführinnen ist im vorliegenden Verfahren somit nicht zu prüfen, ob betreffend die Steuerperiode 2019 im ersuchenden Staat bereits die Verjährung eingetreten ist. Vielmehr werden die Beschwerdeführerinnen bzw. die in Frankreich ansässige französische Gruppengesellschaft dies vor den dortigen Behörden geltend zu machen haben. Im Übrigen scheint ohnehin unbestritten zu sein, dass die Verjährung der Steuerperiode 2019 im Zeitpunkt der Gesuchstellung noch nicht eingetreten war. Da Amtshilfeersuchen im Zeitpunkt ihrer Einreichung zu

beurteilen sind, hätte eine allenfalls später eingetretene Verjährung keinen Einfluss auf die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit.

3.3.3 Damit sind die Informationen betreffend die Steuerperiode 2019 weder von der Übermittlung auszusondern noch zu schwärzen. Die Beschwerden sind folglich auch betreffend die Eventualanträge und Subeventualanträge abzuweisen.

4.

Nach dem Gesagten sind die Beschwerden vollumfänglich abzuweisen.

5.

5.1 Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind für das vereinigte Verfahren auf CHF 5'000.- festzulegen (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]). Die einbezahlten Kostenvorschüsse in gesamthaft gleicher Höhe sind zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

5.2 Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

6.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerden werden abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von insgesamt CHF 5'000.- werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt. Die gesamthaft in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse werden für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerinnen und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

Rechtsmittelbelehrung:

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

Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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