



Abteilung VI
F-391/2021

Urteil vom 12. Mai 2022

Besetzung

Richterin Regula Schenker Senn (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Claudia Cotting-Schalch,
Gerichtsschreiberin Fabienne Hasler.

Parteien

X._____,
vertreten durch Nadia Tarolli und Nora Heuberger,
Advokatinnen,
VISCHER AG,
(...)
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FR).

Sachverhalt:**A.**

A.a Am 11. Mai 2016 richtete die französische Steuerbehörde, die Direction Générale des Finances Publiques (DGFP; nachfolgend auch: ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 28 des Abkommens vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.934.91, DBA CH-FR) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz).

Als vom Ersuchen betroffene Personen nannte die DGFP mutmasslich in Frankreich steuerpflichtige Personen, die anhand einer dem Ersuchen beigelegten Liste identifizierbar seien. Als Informationsinhaberin in der Schweiz wurde die UBS AG (heute: UBS Switzerland AG; nachfolgend: UBS) genannt. Die Informationen würden für die Erhebung der französischen Einkommenssteuer («impôt sur le revenu») für die Steuerjahre 2010 bis 2014 und die Solidaritätssteuer auf Vermögen («impôt de solidarité sur la fortune») für die Steuerjahre 2010 bis 2015 benötigt.

A.b Grundlage des Ersuchens bildeten drei Listen, die aus einer in Deutschland gegen die UBS geführten Strafuntersuchung stammen und Angaben zu über 45'000 UBS-Konten enthalten. Anhand der in den Listen erfassten Domizil-Codes vermutete die DGFP, dass die ihr mehrheitlich namentlich nicht bekannten Kontoinhaber beziehungsweise wirtschaftlich Berechtigten einer Steuerpflicht in Frankreich unterliegen. Aufgrund zahlreicher Hinweise, wonach französische Steuerpflichtige ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen waren und mit Blick darauf, dass gegen die UBS in Frankreich ein Strafverfahren wegen des Aufbaus eines umfassenden Steuerfluchtsystems eingeleitet worden war, nahm die DGFP an, dass die in den Listen aufgeführten Kontodaten beziehungsweise die damit verbundenen Vermögenswerte in Frankreich pflicht- und rechtswidrig weder deklariert noch versteuert worden waren. Die DGFP schätzte die dadurch für den französischen Fiskus entstandenen Mindereinnahmen auf bis zu mehreren Milliarden Euro.

A.c Konkret ersuchte die DGFP die ESTV für jedes in der Beilage des Ersuchens aufgeführte Konto um die Übermittlung der folgenden Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2015:

- a) Name(n)/Vorname(n), Geburtsdaten und letzte bekannte Adresse gemäss den Bankunterlagen
- (i) des/der Kontoinhaber(s)
 - (ii) der wirtschaftlich berechtigten Person(en) gemäss Formular A
 - (iii) jeder anderen Person, die in die Rechte und Pflichten der beiden letztgenannten Personen tritt
- b) die Kontostände jeweils per 1. Januar der Jahre 2010 bis 2015.

B.

B.a Mit Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 forderte die ESTV die UBS auf, die ersuchten Informationen einzureichen. Zudem bat sie diese, die betroffenen Personen mit noch aktiven Geschäftsbeziehungen über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

B.b Darüber hinaus informierte die ESTV die betroffenen Personen mittels Publikation im Bundesblatt vom 26. Juli 2016 über das laufende Amtshilfeverfahren und den wesentlichen Inhalt des Amtshilfeersuchens.

C.

Am 13. Oktober 2016 reichte die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme ein.

D.

Die UBS erteilte der ESTV die ersuchten Informationen mit Teillieferungen im Zeitraum vom 24. Juni 2016 bis 28. Juli 2017.

E.

Die ESTV und die DGFP einigten sich im Briefwechsel vom 11. Juli 2017 auf eine Verständigungslösung betreffend Einhaltung des Spezialitätsprinzips. Zudem teilte die DGFP der ESTV am 11. Juli 2017 mit, allfällige von den schweizerischen Behörden im Zusammenhang mit UBS-Konten erhaltene Informationen würden im Strafverfahren gegen die Bank nicht verwendet werden.

F.

F.a Am 9. Februar 2018 erliess die ESTV acht Schlussverfügungen gegen gewisse betroffene Personen – darunter die UBS, die mit Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 als Partei anerkannt worden war –, in denen sie das Amtshilfeersuchen Frankreichs als

zulässig qualifizierte und die Amtshilfeleistungen im von der DGFP erfragten Umfang anordnete.

F.b Am 9. März 2018 erhob die UBS beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde. Sie beantragte, die Schlussverfügungen vom 9. Februar 2018 sowie die Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 (vgl. B.a.) seien aufzuheben. Mit Urteil A-1488/2018 vom 30. Juli 2018 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde gut, soweit es darauf eintrat, und hob die Schlussverfügungen vom 9. Februar 2018 und die Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 auf.

F.c Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde der ESTV hiess das Bundesgericht mit Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019, publiziert als BGE 146 II 150, gut und bestätigte die Editionsverfügung der ESTV vom 10. Juni 2016 und die Schlussverfügungen vom 9. Februar 2018. Das Gericht qualifizierte das Listenersuchen Frankreichs vom 11. Mai 2016 als zulässig und die verlangten Informationen als voraussichtlich erheblich. Weiter erkannte es keine konkreten Anhaltspunkte für eine Verletzung des Spezialitätsprinzips oder der Geheimhaltungspflicht durch Frankreich.

G.

Im Anschluss an das höchstrichterliche Urteil vom 26. Juli 2019 und die erst später öffentlich zugänglich gewordene schriftliche Urteilsbegründung nahm die ESTV die Bearbeitung der sistierten Verfahren, deren Ausgang von der Beurteilung des Ersuchens der DGFP vom 11. Mai 2016 abhängig war, wieder auf. Die ESTV gewährte der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör zur beabsichtigten Datenübermittlung an Frankreich. Sie reichte am 21. September 2020 eine Stellungnahme ein.

H.

Mit Schlussverfügung vom 23. Dezember 2020 ordnete die ESTV die Leistung der Amtshilfe in Bezug auf die von der DGFP erfragten Bankinformationen betreffend die Beschwerdeführerin an.

I.

Am 25. Januar 2021 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte, die Schlussverfügung der ESTV vom 23. Dezember 2020 (ergangen im Verfahren Nr. [...]) sei aufzuheben. Eventualiter sei für den Fall, dass das Bundesverwaltungsgericht eine grundsätzliche Zulässigkeit der Amtshilfe feststelle, die ESTV anzuweisen,

den Kontostand des Jahres 2010 (CHF [...]) durch den Vermerk «n/a» zu ersetzen.

In prozessualer Hinsicht ersuchte sie für das Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht um Wahrung ihrer Anonymität sowie um Anonymisierung des Urteils vor einer allfälligen Publikation.

J.

Am 16. Juni 2021 reichte die Vorinstanz eine Vernehmlassung ein.

K.

Mit Replik vom 30. Juni 2021 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung Stellung.

L.

Am 24. August 2021 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass nunmehr die Abteilung VI für die Bearbeitung des von der Beschwerdeführerin eingeleiteten Verfahrens A-391/2021 zuständig sei und dieses neu unter der Verfahrensnummer F-391/2021 geführt werde. Ferner wurde die Zusammensetzung des Spruchkörpers sowie der Name der eingesetzten Gerichtsschreiberin bekannt gegeben und eine Frist zur Einreichung eines allfälligen Ausstandsbegehrens angesetzt. Die Beschwerdeführerin liess sich innert Frist nicht dazu vernehmen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zuständig (Art. 19 Abs. 1 und 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [StAhiG, SR 651.1] i.V.m. Art. 31 ff. VGG).

1.2 Das Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde legitimiert (Art. 19 Abs. 2 StAhiG, Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht

eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG).

2.

2.1 Mit Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes und die Unangemessenheit gerügt werden (Art. 49 VwVG).

2.2 Das Bundesverwaltungsgericht wendet im Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 62 Abs. 4 VwVG nicht an die Begründung der Begehren gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen.

2.3 Die streitige Schlussverfügung bezieht sich auf das Listenersuchen der DGFP, welches durch das Bundesgericht mit Leitentscheid vom 26. Juli 2019 – gefällt in öffentlicher Beratung und auszugsweise amtlich publiziert in BGE 146 II 150 – als zulässig qualifiziert wurde mit der Folge, dass die entsprechende Amtshilfe zu gewähren war. Das Bundesverwaltungsgericht ist an dieses Präjudiz gebunden; es darf in Bezug auf Fragen, welche das Bundesgericht in diesem Zusammenhang beantwortet hat, nicht von dessen Erwägungen abweichen. Ein Beurteilungsspielraum verbleibt ihm lediglich in Bezug auf Fragen, welche das Bundesgericht offengelassen hat (vgl. Urteile des BVGer A-3045/2020, A-3047/2020 und A-3048/2020, jeweils vom 29. März 2021 E. 1.4.3).

3.

3.1 Landesrechtlich ist die internationale Amtshilfe in Steuersachen im Steueramtshilfegesetz geregelt, welches am 1. Februar 2013 in Kraft getreten ist. Abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens bleiben vorbehalten (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

3.2 Das Amtshilfeersuchen der DGFP 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; nachfolgend: Vereinbarung 2014).

3.3 In den Übergangsbestimmungen sieht die Vereinbarung 2014 ihre Anwendung auf Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen, vor (Art. 2 Abs. 2 der Vereinbarung 2014). Im Sinne einer Ausnahme findet Art. 1 Abs. 1 der Vereinbarung 2014 Anwendung auf Informationsbegehren über Sachverhalte, welche Zeiträume ab dem 1. Februar 2013 betreffen (Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014). Gemäss dem Leiturteil des Bundesgerichts beschränkt Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014 jedoch die Anwendung von Ziff. XI Abs. 3 Bst. a des Zusatzprotokolls nur für *Gruppensuchen* auf Informationen betreffend Zeiträume ab dem 1. Februar 2013. Demgegenüber kann die Amtshilfe für den Zeitraum ab dem 1. Januar 2010 gewährt werden, wenn es sich – wie im vorliegenden Fall – um ein *Listenersuchen* handelt, bei welchem die betroffenen Personen nicht namentlich genannt werden, sondern anhand bekannter Banknummern identifiziert werden (BGE 146 II 150 E. 5.6).

4.

4.1 Gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls muss das Amtshilfegesuch folgende Informationen enthalten: die Identität der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person, wobei diese Information mittels Angabe des Namens der betreffenden Person oder weiterer Informationen, welche ihre Identifikation ermöglichen, geliefert werden kann (Bst. a), die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (Bst. b), die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht (Bst. c), den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden (Bst. d) und soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen (Bst. e). Die Buchstaben a) – e) sind so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch für die Anwendung von Artikel 28 DBA CH-FR nicht behindern.

4.2 Das Bundesgericht hat in BGE 146 II 150 das Amtshilfeersuchen Frankreichs vom 11. Mai 2016 für zulässig erklärt, womit es implizit auch die Voraussetzungen von Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls als erfüllt erachtete. Dies wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

5.

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

Der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR soll einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten eine «fishing expedition» durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist (Ziff. XI 2. Abs. des Zusatzprotokolls). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der beantragten Informationen gilt als erfüllt, wenn zum Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfesuchs bei vernünftiger Betrachtung die Möglichkeit besteht, dass sich die Informationen als erheblich erweisen. Keine Rolle spielt, ob sich die Informationen nach ihrer Übermittlung als unerheblich herausstellen. Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit obliegt in erster Linie dem ersuchenden Staat. Der ersuchte Staat beschränkt sich auf die Prüfung, ob die verlangten Informationen mit dem im Ersuchen dargelegten Sachverhalt zusammenhängen und sich möglicherweise für die Verwendung im ausländischen Verfahren eignen (sog. Plausibilitätsprüfung); er kann die Übermittlung von Informationen nur verweigern, wenn er sicher ist, dass sie für den ersuchenden Staat nicht sachdienlich sind (BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1). Einem Amtshilfeersuchen fehlt es demnach an der voraussichtlichen Erheblichkeit, wenn es zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zum laufenden Steuerverfahren gestellt wird («fishing expedition»; BGE 146 II 150 E. 6.1.2). Das Verbot der «fishing expedition» entspricht dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV), der zwingend einzuhalten ist (Urteil des BVerfG A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 2.4.2).

5.2 Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR sind alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die

mit der Veranlagung oder der Erhebung, mit der Vollstreckung oder der Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden (sog. Spezialitätsprinzip, vgl. BGE 147 II 13 E. 3.4). Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde des ersuchten Staates dieser anderen Verwendung zustimmt.

5.3 Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]) führt im Rahmen der Amtshilfe in Steuersachen dazu, dass der ersuchte Staat grundsätzlich an die Angaben des ersuchenden Staates gebunden ist, soweit diese nicht aufgrund von Fehlern, Lücken oder offensichtlichen Widersprüchen sofort entkräftet werden können (BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-4192/2020, A-4194/2020, A-4196/2020 vom 25. März 2021 E. 2.5.1).

Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.3; 128 II 407 E. 3.2; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

6.

Die Beschwerdeführerin bringt zunächst vor, die französische Steuerbehörde mache keinerlei Angaben dazu, wie sie in den Besitz der Liste mit angeblich in Frankreich ansässigen Personen gelangt sei. Das Amtshilfeersuchen sei insgesamt sehr abstrakt gehalten. Die DGFP gebe nicht preis,

welche Fakten sie zur Vermutung eines Steuerdelikts geführt hätten. Anstelle einer ordnungsgemässen Begründung unter Beifügung konkreter Beweise offeriere sie einzig eine vage und völlig unsubstantiierte Schätzung von vermuteten Steuerausfällen des französischen Fiskus. Ein konkreter Bezug zum vorliegenden Fall und damit der Beschwerdeführerin werde nicht hergestellt und eine weitergehende Begründung für das Amtshilfeersuchen fehle.

Sie – die Beschwerdeführerin – habe ihren Wohnsitz in Frankreich aufgegeben und sei seit dem (...) 2011 in Luxemburg wohnhaft. Seit diesem Zeitpunkt habe sie keinerlei steuerliche Anknüpfung mehr zu Frankreich. Das DBA CH-FR finde für die Jahre 2012 bis 2015 folglich keine Anwendung und demnach sei auf das Amtshilfeersuchen betreffend diesen Zeitraum nicht einzutreten. Die Frage, ob mangelnde Ansässigkeit in einem der DBA-Staaten dazu führe, dass auf das Ersuchen nicht einzutreten sei, sei vom Bundesgericht bisher nur für Fälle entschieden worden, in denen die ersuchende Behörde über konkrete Anhaltspunkte für eine Ansässigkeit in ihrem Vertragsstaat verfügt habe (z.B. aufgrund einer Adresse oder gehäuften Bankbezügen in diesem Staat). In BGE 146 II 150 habe sich das Bundesgericht jedoch nicht mit der Frage der Anwendbarkeit des DBA aufgrund fehlender Ansässigkeit auseinandergesetzt, weshalb dieses Urteil nicht als Begründung für die Gutheissung des Ersuchens im vorliegenden Fall dienen könne. Die aus den Jahren 2006 bis 2008 stammenden Domizilcodes seien keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine Steuerpflicht in Frankreich in den Steuerjahren 2010 bis 2015. Es sei die Aufgabe der Vorinstanz zu prüfen, ob die betroffene Person während der relevanten Periode in Frankreich ansässig gewesen sei. Wenn dies nicht der Fall sei, sei das DBA CH-FR nicht anwendbar und es würde keine rechtliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe bestehen. Anders als in den Urteilen BGE 142 II 161 und 142 II 218 habe die französische Steuerbehörde vorliegend die Steueransässigkeit in Luxemburg nie thematisiert oder in Frage gestellt, weshalb ab dem Jahr 2012 unbestrittenermassen keinerlei steuerrechtliche Anknüpfungspunkte zu Frankreich gegeben seien. Gegenständlich handle es sich – im Gegensatz zu jenen Bundesgerichtsentscheiden – zudem nicht um ein Einzelersuchen. Die Wahrscheinlichkeit, dass bei einem «Bulk-Request» eine grosse Anzahl der Domizilcodes falsch geschlüsselt oder nicht mehr aktuell seien, sei viel höher, als wenn ein Einzelersuchen vorliege, das aufgrund spezifischer Indizien gestellt werde. Die Vorinstanz gehe fälschlicherweise davon aus, dass das Bundesgericht impliziert habe, die Domizilcodes würden als Grundlage für die voraussichtliche Erheblichkeit der Daten genügen. Die Listen mit den Domizilcodes

seien mittlerweile bereits 15 bzw. 13 Jahre alt und hätten deshalb an Aussagekraft verloren. In casu könne die Ansässigkeit der betroffenen Person in einem anderen Land sogar belegt und überprüft werden, weshalb die Aussagekraft der Domizilcodes gänzlich erloschen sei. Auf das Amtshilfeersuchen dürfe deshalb nicht eingetreten werden.

Sollte das Gericht zum Schluss kommen, dass auf das Ersuchen einzutreten sei, führe die Steueransässigkeit in Luxemburg dazu, dass die erfragten Informationen der Jahre 2012 bis 2015 für Frankreich nicht erheblich seien. Anhaltspunkte für eine beschränkte Steuerpflicht in Frankreich würden ebenfalls nicht bestehen. In Bezug auf das Steuerjahr 2010 sei ausserdem zwischenzeitlich die Verjährung eingetreten, weshalb Frankreich an diesen Informationen kein erhebliches Interesse haben könne. Sollte das Gericht zum Schluss gelangen, dass die ersuchten Daten nach Frankreich geliefert werden dürften, sei die Vorinstanz deshalb anzuweisen, für das Jahr 2010 – wie beim Jahr 2015 – anstelle des Kontobetrags den Vermerk «n/a» für «not applicable» einzusetzen. Die Informationen betreffend die Beschwerdeführerin zu den Jahren 2010 sowie 2012 bis 2015 seien für die französische Steuerbehörde nicht nur voraussichtlich nicht erheblich, sondern tatsächlich in keiner Weise erheblich.

Schliesslich führt die Beschwerdeführerin aus, es würden verschiedene Anzeichen dafür bestehen, dass die französische Steuerbehörde das Spezialitätsprinzip nicht wahren werde. Da sie bis heute keine eindeutige Erklärung bezüglich der Einhaltung dieses Prinzips abgegeben habe, sei dem vorliegenden Amtshilfeersuchen wegen der noch immer drohenden Verletzung von Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR keine Folge zu leisten. Die Vorinstanz erachte es offensichtlich selbst als notwendig, die DGFP darauf hinzuweisen, dass die übermittelten Daten in Frankreich nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwendet werden dürfen. Indem sie dies in der Schlussverfügung explizit noch einmal erwähne, zeige sie, dass sie selbst mit einer möglichen Verletzung des Spezialitätsprinzips rechne. Am 25. Oktober 2018 sei das französische Steuerverfahrensrecht (Livre des procédures fiscales) um Art. L142 A ergänzt worden. Gemäss dieser Bestimmung sei die französische Steuerbehörde gegenüber der Staatsanwaltschaft von ihrer Schweigepflicht entbunden und dürfe mit dieser – unabhängig von einer Anzeige, eines Strafantrags oder eines laufenden Gerichtsverfahrens – Informationen austauschen. Der DGFP komme somit eine Befugnis zu, gemäss welcher sie die von der Vorinstanz erhaltenen Daten voraussetzungslos an die Staatsanwaltschaft weitergeben dürfe. Ebenfalls am

25. Oktober 2018 sei zudem Art. L228 des französischen Steuerverfahrensrechts um den Absatz I. ergänzt worden. Diese gesetzliche Norm besage, dass die französische Verwaltung, darunter die Steuerbehörde, zwingend verpflichtet sei, der Staatsanwaltschaft alle jene Daten weiterzuleiten, die zur Erhebung von Steuern von mehr als EUR 100'000 führen und dabei zusätzlich Strafzuschläge von 40 %, 80 % oder 100 % auslösen würden. Im vorliegenden Fall seien aufgrund der Höhe der relevanten Vermögenswerte und der Anzahl betroffener Steuerjahre die Voraussetzungen für eine zwingende Weiterleitung der Daten an die Staatsanwaltschaft zweifellos gegeben. Dies bestätige auch der mit dem Fall betraute französische Steuerkollege, gemäss welchem vorliegend die Schwelle der nachzuzahlenden Steuern von EUR 100'000 klar überschritten sei und ein Zuschlag von 80 % zur Anwendung gelangen würde, womit der Mindestzuschlag von 40 % ebenso klar erfüllt sei. Dabei spiele es keine Rolle, ob die französische Steuerbehörde der Vorinstanz die Einhaltung des Spezialitätsprinzips zugesichert habe. Dies umso mehr, als dass dies geschehen sei, bevor die französische Gesetzesanpassung in Kraft getreten sei. Es bestehe die erhebliche Gefahr, dass die Weitergabe der Daten selbst bei Vorliegen einer entsprechenden Bestätigung gerichtlich erzwungen werden könnte, da die Steuerbehörde andernfalls gegen geltendes Steuerverfahrensrecht verstossen würde. Ein Urteil des Cour de Cassation vom 6. April 2016 zeige im Übrigen auf, dass die Praxis der französischen Steuerbehörde darin bestehe, dem Spezialitätsprinzip ein geringes Gewicht beizumessen oder dessen Grenzen zumindest weit über jenen des Bundesgerichts auszulegen, sobald sie einmal im Besitz von Steuerdaten sei. Im konkreten Fall habe die französische Steuerbehörde amtshilfeweise erlangte Steuerinformationen an die Strafbehörde weitergeleitet, obwohl die Amtshilfe leistende luxemburgische Behörde vorgängig explizit auf das Spezialitätsprinzip und das prozessuale Beweisverwertungsverbot hingewiesen habe und obwohl die heutige Verpflichtung zur Weiterleitung der Daten damals noch nicht bestanden habe. Der seit 2018 verankerte Datenweitergabe-Automatismus stehe dem Spezialitätsprinzip in grundsätzlicher Weise entgegen und alle Zusicherungen, die sich nicht konkret auf Art. L142 A LPF und insbesondere auf Art. L228 I. LPF beziehen würden, seien ungenügend. Ferner sei der Informationsaustausch zwischen den französischen Behörden auch nach französischem Strafprozessrecht zwingend vorgeschrieben (Art. 40 Abs. 1 des Code de Procédure Penale). So müsse die Steuerbehörde die betreffenden Informationen zwingend an die zuständige Behörde weiterleiten, wenn sie Kenntnis von mutmasslich strafbaren Handlungen erlange.

7.

7.1 Das Bundesgericht hat das Amtshilfeersuchen Frankreichs vom 11. Mai 2016 im Rahmen von BGE 146 II 150 beurteilt und für zulässig erachtet (vgl. Sachverhalt Bst. F.c). Diese Rechtsprechung ist für das vorliegende Verfahren von präjudizieller Bedeutung. Dementsprechend bleibt für das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich kein Raum, die Amtshilfe in Abweichung zu den Erwägungen des Bundesgerichts zu verweigern (vgl. E. 2.3). Zu prüfen sind nunmehr einzig individuelle Vorbringen für eine Amtshilfeverweigerung. Auf die Rüge der Beschwerdeführerin, wonach das Amtshilfeersuchen nicht genügend begründet sei und kein konkreter Bezug zum vorliegenden Fall bestehe, ist folglich nicht einzugehen.

7.2 Der Bezug zu Frankreich wird vorliegend durch die in den UBS-Listen aufgeführten Domizil-Codes hergestellt. Indem das Bundesgericht das Amtshilfeersuchen vom 11. Mai 2016 als zulässig beurteilt hat, hat es implizit auch den Domizil-Code als hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine mögliche Steuerpflicht in Frankreich (für die Jahre 2010 bis 2015) qualifiziert. Die Beschwerdeführerin beziehungsweise ihre individuelle Banknummer befand sich unbestrittenermassen auf den UBS-Listen, und zwar in Verbindung mit dem Domizil-Code für Frankreich. Damit ist ein steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt zu Frankreich gegeben und folglich sind auch die erfragten Informationen der Jahre 2012 bis 2015 für Frankreich erheblich. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist es im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht Aufgabe der Schweizer Behörden zu prüfen, ob nach französischem Recht ein Steuerwohnsitz in Frankreich besteht (BGE 145 II 112 E. 2.2.2; 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C_805/2018 vom 23. August 2019 E. 4.5). Selbst ein nachgewiesener Wohnsitz ausserhalb Frankreichs würde nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich nicht ausreichen, um die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen zu verneinen, da der ersuchte Staat die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Amtshilfeverfahren grundsätzlich nicht zu untersuchen hat (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5 mit Hinweisen auf BGE 142 II 161 und 142 II 218).

7.3 Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, die Steuerdaten des Steuerjahrs 2010 seien aufgrund der eingetretenen Verjährung für die französische Steuerbehörde nicht erheblich, ist darauf hinzuweisen, dass es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht Aufgabe des ersuchten Staates ist, die Begründetheit des im Ausland durchgeführten Steuerverfahrens zu prüfen oder mögliche verfahrensrechtliche Hindernisse zu berücksichtigen, die nach dem innerstaatlichen Recht des ersuchenden Staates der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen würden (BGE 144

II 206 E. 4.3). Folglich sind die Schweizer Behörden im Rahmen der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen nicht gehalten zu prüfen, ob die Daten nach französischem Recht bereits verjährt sind und somit nicht mehr für ein französisches Steuerverfahren hinzugezogen werden können. Dementsprechend ist von der voraussichtlichen Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen – auch jenen betreffend das Steuerjahr 2010 – auszugehen.

7.4 Zu den Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die französische Steuerbehörde keine Erklärung bezüglich der Wahrung des Spezialitätsprinzips abgegeben hat, ist Folgendes festzuhalten: Das Bundesgericht hat sich eingehend mit dieser Thematik auseinandergesetzt und ist zum Schluss gekommen, dass keine konkreten Anhaltspunkte für eine Verletzung des Spezialitätsprinzips oder der Geheimhaltungspflicht durch Frankreich gegeben sind (BGE 146 II 150 E. 7 ff.). Der erneute explizite Hinweis der Vorinstanz auf das Spezialitätsprinzip in der Schlussverfügung vermag daran nichts zu ändern, zumal die Vorinstanz verpflichtet war, die französischen Behörden auf ihren Zusicherungen zu behaften (BGE 146 II 150 E. 7.7). In Bezug auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach die französische Steuerbehörde inzwischen gesetzlich verpflichtet ist, die Steuerdaten an die Staatsanwaltschaft weiterzugeben, ist Folgendes auszuführen: Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR statuiert neben der Pflicht zur Geheimhaltung der amtshilfeweise übermittelten Informationen auch eine Pflicht zu deren beschränkter Verwendung (vgl. E. 5.2). Eine Verwendung für einen anderen, abkommensfremden Zweck kommt nur in Frage, wenn erstens die Verwendung der Informationen für andere Zwecke nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und zweitens die zuständige Behörde des ersuchten Staates dieser abkommensfremden Verwendung zustimmt (Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR). Da die zuständigen Behörden in der Schweiz keine abkommensfremde Verwendung genehmigt haben, sind diesbezügliche Bedenken unbegründet. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann es zudem als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Frankreich eingehalten wird (E. 5.3). Dies umso mehr, als dass die französische Steuerbehörde entsprechende Zusicherungen abgegeben hat. Auch eine inzwischen in Kraft getretene innerstaatliche Gesetzesänderung gibt keinen Anlass, an der Einhaltung der völkerrechtlichen Verpflichtungen durch Frankreich zu zweifeln. Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip besagt ausserdem, dass bis zum Beweis des Gegenteils davon ausgegangen wird, der Vertragspartner werde sich korrekt verhalten. Dies liegt denn auch im Interesse einer funktionierenden Zusammenarbeit. Ein Hinweis auf eine innerstaatliche Gesetzesänderung

vermag somit keine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips zu belegen.

8.

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 23. Dezember 2020 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

9.

Bezüglich der prozessualen Anträge der Beschwerdeführerin ist darauf hinzuweisen, dass die Wahrung der Anonymität von Beschwerdeführenden sowie die Anonymisierung von Entscheiden der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts entspricht.

10.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 5'000.– festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Regula Schenker Senn

Fabienne Hasler

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: