



Urteil vom 1. März 2023

Besetzung

Richterin Susanne Genner (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richter Yannick Antoniazza-Hafner,
Gerichtsschreiberin Maria Wende.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Dr. Philipp Ziegler, Advokat,
LC Lenz Caemmerer,
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 (gemeint: 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 mehrere 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 Vorinstanz 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.

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

D.

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.

E.

E.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 Amtshilfe im von der DGFP beantragten Umfang gewährte.

E.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.

E.c Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde der ESTV hiess das Bundesgericht mit Urteil 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019, auszugsweise 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.

F.

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. Die Beschwerdeführerin liess sich am 27. August 2020 vernehmen.

G.

Mit zwei Schlussverfügungen vom 21. Dezember 2020 ordnete die ESTV die Leistung der Amtshilfe in Bezug auf die von der DGFP erfragten Bankinformationen betreffend die Beschwerdeführerin an.

H.

Am 20. Januar 2021 erhob die Beschwerdeführerin gegen beide Verfügungen separat Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz, die Schlussverfügungen der ESTV vom 21. Dezember 2020 seien aufzuheben, das Amtshilfeersuchen betreffend sie – die Beschwerdeführerin – sei abzuweisen und es sei keine Amtshilfe zu gewähren.

I.

In ihren Vernehmlassungen vom 1. Juni 2021 beantragte die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden.

J.

In ihren Repliken vom 14. Juni 2021 hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen und deren Begründung fest.

K.

Am 6. September 2021 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass nunmehr die Abteilung VI für die Bearbeitung der von der Beschwerdeführerin eingeleiteten Verfahren A-304/2021 und A-305/2021 zuständig sei und diese neu unter den Verfahrensnummern F-304/2021 und F-305/2021 geführt würden. Ferner wurde die Zusammensetzung des Spruchkörpers sowie die eingesetzte Gerichtsschreiberin bekannt gegeben und eine Frist zur Einreichung eines allfälligen Ausstandbegehrens angesetzt. Die Beschwerdeführerin liess sich innert Frist nicht dazu vernehmen.

L.

Am 1. November 2022 informierte das Bundesverwaltungsgericht die Parteien über Änderungen im Spruchkörper und setzte eine Frist zur Einreichung eines allfälligen Ausstandbegehrens an. Die Beschwerdeführerin liess sich innert Frist nicht dazu vernehmen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht hat die Beschwerden unter den Referenznummern F-304/2021 (vorinstanzliche Verfahren Ref-Nr. [...]) und F-305/2021 (vorinstanzliche Verfahren Ref-Nr. [...]) erfasst. Den angefochtenen Schlussverfügungen liegt dasselbe Amtshilfeersuchen zugrunde und es stellen sich dieselben rechtlichen Fragen. Aufgrund des engen sachlichen Zusammenhangs rechtfertigt es sich, die beiden Beschwerdeverfahren zu vereinigen und darüber in einem Urteil zu befinden (vgl. BGE 133 IV 215 E. 1; Urteil des BVGer A-197/2018, A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 1.1).

2.

2.1 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).

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

2.3 Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerden legitimiert (Art. 19 Abs. 2 StAhiG, Art. 48 Abs. 1 VwVG). Auf die frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten (Art. 50 Abs. 1 VwVG; Art. 52 Abs. 1 VwVG).

3.

3.1 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).

3.2 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.

3.3 Die streitigen Schlussverfügungen beziehen sich auf das Listenersuchen der DGFP, welches durch das Bundesgericht mit Leitentscheid vom 26. Juli 2019 – gefällt in öffentlicher Beratung und auszugsweise amtlich publiziert als 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 offen gelassen hat (vgl. Urteile des BVerger A-3045/2020, A-3047/2020 und A-3048/2020, jeweils vom 29. März 2021 E. 1.4.3, je mit Hinweisen).

4.

4.1 Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs und des Untersuchungsgrundsatzes. Die Vorinstanz habe in den angefochtenen Verfügungen Textbausteine verwendet und sei auf die spezifischen Sachverhaltselemente des vorliegenden Falls und auf ihre Stellungnahmen nicht eingegangen. Es handle sich um im Amtshilferecht unzulässige Massenverfügungen, welche den Besonderheiten des Einzelfalls nicht Rechnung tragen würden.

4.2 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) folgt unter anderem die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. BGE 142 III 433 E. 4.3.2; 141 III 28 E. 3.2.4).

4.3 Der Untersuchungsgrundsatz betrifft die Abklärungspflicht der Behörde. Der entsprechende Beschwerdegrund erscheint in der Variante «unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes» in Art. 49 Bst. b VwVG. Er ist erfüllt, wenn die Behörde den Sachverhalt nicht von Amtes wegen abgeklärt, oder nicht alle für den Entscheid wesentlichen Sachumstände berücksichtigt hat (vgl. BENJAMIN SCHINDLER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 49 N. 29).

4.4 Die Vorinstanz hält den Ausführungen der Beschwerdeführerin zu Recht entgegen, dass die wesentlichen Punkte aus deren Stellungnahmen in den Schlussverfügungen berücksichtigt worden seien. Das gelte insbesondere für das Argument der fehlenden Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen. Tatsächlich behandelt die Vorinstanz diese Thematik in Ziff. 4 der angefochtenen Verfügung eingehend. Die Tatsache, dass sie dies vorab in allgemeiner Weise tut, ist dem Umstand geschuldet, dass das Bundesgericht in Bezug auf das – auch dem vorliegenden Sachverhalt zugrunde liegende – Listenersuchen Frankreichs vom 11. Mai 2016 im Rahmen von BGE 146 II 150 festgestellt hat, es liege keine «fishing expedition» vor und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen sei zu bejahen (vgl. nachstehend E. 8). Auf dieses höchstrichterliche Urteil musste sich die Vorinstanz berufen und war aufgrund der dortigen Fest-

stellungen nicht gehalten, eingehendere Ausführungen zu den Parteistandpunkten zu machen. Auch auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie habe vor der von der DGFP ersuchten Zeitperiode ihren Domizilwechsel der UBS gemeldet, ist die Vorinstanz in Ziff. 8bis (Verfahren F-305/2021) bzw. Ziff. 8ter (Verfahren F-304/2021) der angefochtenen Verfügung in rechtsgenügender Weise eingegangen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt somit nicht vor. Auch ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin nicht dargelegt, welche weiteren Abklärungen die Vorinstanz hätte vornehmen sollen. Eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes ist nicht erkennbar.

5.

5.1 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).

5.2 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]) und auf Ziff. XI des im DBA CH-FR (SR 0.672.934.91) integrierten Zusatzprotokolls (SR 0.672.934.91) 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).

5.2.1 Gemäss Art. 11 Abs. 3 des Zusatzabkommens 2009 findet das Zusatzabkommen auf Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre Anwendung, die ab dem 1. Januar nach der Unterzeichnung dieses Zusatzabkommens beginnen. Die zitierte Fassung von Art. 28 DBA CH-FR ist somit anwendbar auf Amtshilfeersuchen, welche die Kalender- oder Geschäftsjahre ab 1. Januar 2010 betreffen.

5.2.2 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 *Listensuchen* handelt, bei welchem die betroffenen Personen nicht namentlich genannt, sondern anhand bekannter Banknummern identifiziert werden (BGE 146 II 150 E. 5.6).

6.

6.1 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.

6.2 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.

7.

7.1 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 Abs. 2 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 BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 2.4.2).

7.2 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 A-1562/2018 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).

8.

8.1 Die Beschwerdeführerin führt an, die Vorinstanz stütze sich auf einen nachweislich inhaltlich falschen Domizilcode der UBS. Sie habe ihren Wohnsitz in Frankreich aufgegeben und ihr dort gelegenes Grundeigentum verkauft. Seit (...) 2009 sei sie weder beschränkt noch unbeschränkt in

Frankreich steuerpflichtig. Entsprechend seien die ersuchten Informationen nicht voraussichtlich erheblich. Es handle sich um einen rechtswidrigen Akt durch ein örtlich, sachlich und funktional (gemeint: funktionell) unzuständiges Gemeinwesen, im besten Fall um eine unzulässige «fishing expedition». Die Anwendungsvoraussetzungen des DBA CH-FR seien mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht gegeben. Auch beziehe sich das Ersuchen auf einen Zeitraum, der nicht vom zeitlichen Anwendungsbereich von Ziff. XI Abs. 3 Bst. a des Zusatzprotokolls erfasst sei, da die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Frankreich im Jahr 2009 geendet habe.

8.2 Das Bundesgericht hat das Amtshilfeersuchen Frankreichs vom 11. Mai 2016 im Rahmen von BGE 146 II 150 beurteilt und für zulässig erachtet (Sachverhalt Bst. E.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. Zwar ist aufgrund der eingereichten Unterlagen nicht auszuschliessen, dass die Beschwerdeführerin ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im fraglichen Besteuerungszeitraum von 2010 bis 2015 nicht in Frankreich gehabt hat. Sie vermag daraus jedoch nichts zu ihren Gunsten abzuleiten: 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 (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.3). Die Beschwerdeführerin beziehungsweise ihre individuelle Banknummer befand sich unbestrittenermassen auf den UBS-Listen – die nota bene die Jahre 2006 und 2008 betreffen, während welcher die Beschwerdeführerin unbestrittenermassen in Frankreich steuerpflichtig war – und zwar in Verbindung mit dem Domizil-Code für Frankreich. Entgegen ihrer Ansicht ist es im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht Aufgabe der Schweizer Behörden zu prüfen, ob nach französischem Recht eine steuerliche Ansässigkeit in Frankreich besteht. Das gilt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin auch in einer Konstellation wie der vorliegenden, in welcher sie eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz geltend macht (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C_805/2018 vom 23. August 2019 E. 4.5; Urteile des BVGer A-6532/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 5.2; A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 5.1.3; A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Eine kantonale Bestätigung des Steuerdomizils vermag im Übrigen entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin eine

Steuerpflicht an einem anderen Ort beziehungsweise in einem anderen Land nicht auszuschliessen. Aus dem Gesagten folgt, dass ein hinreichender Anknüpfungspunkt für eine mögliche Steuerpflicht in Frankreich für die Jahre 2010 bis 2015 gegeben ist. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Einwänden diesbezüglich auf das französische Steuerverfahren zu verweisen (vgl. Urteil des BVerfG A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Folglich erweist sich auch die Rüge, wonach es sich beim Amtshilfeersuchen um eine «fishing expedition» handle und es an der voraussichtlichen Erheblichkeit der Daten mangle, als offensichtlich unbegründet (s. hierzu BGE 146 II 150 E. 6).

9.

9.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Übermittlung von privaten Informationen und Dokumenten verstosse gegen den Anspruch auf Schutz der Privatsphäre gemäss Art. 13 BV, sei unverhältnismässig und verletze Art. 6 DSG (SR 235.1).

9.2 Einleitend gilt es festzuhalten, dass die Amtshilfebestimmungen, um den Eingriff in die von Art. 13 BV garantierte Privatsphäre der betroffenen Personen so mild wie möglich zu halten, jeweils voraussetzen, dass die ersuchten Informationen für den vom ersuchten Staat verfolgten Steuerzweck «voraussichtlich erheblich» (Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR) sind (BGE 147 II 13 E. 3.4.2). Diese Voraussetzungen sind – wie bereits dargelegt (E. 4.4 und 8.2) – erfüllt. Zudem hat bereits der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte im Zusammenhang mit dem Amtshilfeverfahren mit den USA in seinem Urteil «G.S.B. gegen die Schweiz» 28601/11 vom 22. Dezember 2015 eine Verletzung des Rechts auf Achtung des Privat- und Familienlebens gemäss Art. 8 EMRK einstimmig verneint. Art. 13 BV geht bezüglich der vorliegend relevanten Bereiche nicht über Art. 8 EMRK hinaus. Eine Verletzung von Art. 13 BV liegt nicht vor.

Der datenschutzrechtliche Aspekt wurde bereits in anderen, ähnlichen Verfahren vorgebracht und höchstrichterlich beurteilt. Das Bundesgericht hat die Anwendung der datenschutzrechtlichen Bestimmungen nach DSG im internationalen Amtshilfeverfahren in Steuersachen grundsätzlich bejaht (Urteil des BVerfG 2C_726/2018 vom 14. Oktober 2019 E. 3.3). Jedoch werden die Vorschriften des DSG verdrängt, soweit das anwendbare DBA sowie das StAhiG und die Steueramtshilfeverordnung selbst datenschutzrechtliche Bestimmungen enthalten (Vorrang des Völkerrechts sowie des Spezialgesetzes; BGE 147 II 13 E. 3.4.2; Urteile 2C_726/2018 E. 3.3, 2C_619/2018 E. 4.2 und 4.4; betreffend Dritte: BGE 146 I 172 E. 7.2 und

7.4). Eine solche Spezialbestimmung ist mit Art. 28 DBA CH-FR gegeben und geht insoweit den Bestimmungen des DSG vor. Vor diesem Hintergrund erweist sich auch die Rüge, die Übermittlung der Daten wäre unverhältnismässig, als unbegründet. Die erforderliche Abwägung der Interessen des ersuchenden Staats an der Klärung der steuerlichen Verhältnisse gegenüber den Geheimhaltungsinteressen einer steuerpflichtigen Person ist im Abkommen bereits erfolgt, so dass diesbezüglich im Einzelfall kein Spielraum besteht.

10.

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in den Schlussverfügungen vom 21. Dezember 2020 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerden sind abzuweisen.

11.

11.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die auf Fr. 8'000.– 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]). Diese werden mit den von ihr geleisteten Kostenvorschüssen im entsprechenden Umfang verrechnet. Der Überschuss von Fr. 2'000.– ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

11.2 Der unterliegenden Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

12.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann 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. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerdeverfahren F-304/2021 und F-305/2021 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerden werden abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 8'000.– werden der Beschwerdeführerin auf-
erlegt. Die von ihr geleisteten Kostenvorschüsse von insgesamt
Fr. 10'000.– werden für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet
und der Überschuss von Fr. 2'000.– wird ihr nach Eintritt der Rechtskraft
des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

4.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Susanne Genner

Maria Wende

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: