



Abteilung VI
F-6580/2020

Urteil vom 1. April 2022

Besetzung

Richterin Susanne Genner (Vorsitz),
Richter Keita Mutombo,
Richterin Jenny de Coulon Scuntaro,
Gerichtsschreiberin Eliane Kohlbrenner.

Parteien

X._____,
vertreten durch Dr. Thomas Sprenger, Rechtsanwalt, und
Maria Ingold, Rechtsanwältin,
Baumgartner Mächler Rechtsanwälte,
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 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, 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. Am 10. September 2020 reichte die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme ein.

G.

Mit Schlussverfügung vom 26. November 2020 ordnete die ESTV die Leistung der Amtshilfe in Bezug auf die von der DGFP erfragten Bankinformationen betreffend die Beschwerdeführerin und A. _____ an.

H.

Am 28. Dezember 2020 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die Schlussverfügung der ESTV vom 26. November 2020 (ergangen im Verfahren Nr. [...]) sei aufzuheben und die Amtshilfe sei zu verweigern.

I.

Am 9. Juni 2021 reichte die Vorinstanz eine Vernehmlassung ein. Sie beantragte, auf die Beschwerde vom 28. Dezember 2020 sei nicht einzutreten, eventualiter sei diese kostenpflichtig abzuweisen.

J.

Mit Replik vom 18. Juni 2021 nahm die Beschwerdeführerin zur Vernehmlassung Stellung.

K.

Am 15. September 2021 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass nunmehr die Abteilung VI für die Bearbeitung des von der Beschwerdeführerin eingeleiteten Verfahrens A-6580/2020 zuständig sei und dieses neu unter der Verfahrensnummer F-6580/2020 geführt werde. Ferner wurde die Zusammensetzung des Spruchkörpers sowie die eingesetzte 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).

2.

2.1 Bei der Beschwerdeführerin handelte es sich um eine im Jahr (...) nach liechtensteinischem Recht errichtete «privatnützige» Stiftung mit Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein. Als Stiftung ohne kaufmännisch geführtes Gewerbe war sie nicht im Handelsregister eingetragen. Am (...) wurde sie aufgelöst, da sie über kein Stiftungsvermögen mehr verfügte und der Stiftungszweck unerreichbar geworden ist. Nach Einleitung des vorinstanz-

lichen Verfahrens hat das Fürstliche Landgericht mit Entscheid vom 3. September 2020 der Beschwerdeführerin nach Art. 141 des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht vom 20. Januar 1926 (PGR, LR-Nr. 216.0) einen Beistand bestellt. Am 5. September 2020 wurde der Beistand ins Handelsregister eingetragen. Aufgabe des Beistands ist es, die Beschwerdeführerin in vorliegendem Amtshilfeverfahren in Steuersachen, einschliesslich sämtlicher Rechtsmittelverfahren, zu vertreten. Am 26. November 2020 erging die Schlussverfügung mit der Beschwerdeführerin als Verfügungsadressatin. Im Schriftenwechsel vor dem Bundesverwaltungsgericht stellte die Vorinstanz die Partei- und Prozessfähigkeit der Beschwerdeführerin in Frage, weshalb diese vorab zu prüfen sind.

2.2

2.2.1 Die Vorinstanz bringt vor, das Amtshilfeverfahren habe den Zweck, dem ersuchenden Staat Informationen zur Verfügung zu stellen. Die ersuchten Informationen hätten einerseits keinen materiellen Gegenwert und berührten andererseits mangels direkter Begründung einer Steuerpflicht auch keine Vermögensinteressen (vgl. Urteile des BVGer A-4277/2017 vom 11. Oktober 2017 E. 1.2.4; A-4044/2015 vom 16. Februar 2016 E. 1.3.4). Es sei daher zweifelhaft, ob der Entscheid des Fürstlichen Landgerichts vom 3. September 2020 die Prozessfähigkeit der Beschwerdeführerin zu begründen vermöge. Ohne Prozessfähigkeit könne nicht rechtsgültig Beschwerde erhoben werden. Folglich sei auf die Beschwerde nicht einzutreten. Zudem habe sie – die Vorinstanz – im Zeitpunkt des Erlasses der Schlussverfügung keine Kenntnis von der Auflösung der Beschwerdeführerin gehabt, ansonsten hätte sie dieser von Beginn weg keine Parteistellung eingeräumt. Die von der Beschwerdeführerin eingereichte Vollmacht vom 16. März 2020 sei nicht gültig gewesen, da die Beschwerdeführerin nach eigenen Angaben erst mit Einsetzung des Beistands am 3. September 2020 wieder rechts- und handlungsfähig geworden sei. Die Beschwerdeführerin beziehungsweise ihr Beistand habe somit rechtsmissbräuchlich gehandelt, um das Amtshilfeverfahren künstlich zu verzögern.

2.2.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei eine nach liechtensteinischem Recht organisierte Stiftung, weshalb sich die Partei- und Prozessfähigkeit nach dem liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrecht bestimme. Nach ihrer Löschung sei für sie gemäss Art. 141 PGR ein Beistand für das Amtshilfeverfahren bestellt worden. Das schweizerische Pendant zu Art. 141 PGR bilde Art. 164 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (HRegV, SR 221.441), der die Wiedereintragung von ge-

löschten Gesellschaften im Handelsregister vorsehe. Das liechtensteinische Recht gehe weniger weit. Damit eine gelöschte Stiftung wieder handlungs- und prozessfähig werde, verlange das liechtensteinische Recht keine Wiedereintragung der Stiftung im Handelsregister; die Eintragung des Beistands oder Kurators als Stellvertreter für die gelöschte Gesellschaft genüge. Sie sei somit, handelnd durch den Beistand, nach liechtensteinischem Recht rechts- und handlungsfähig und damit partei- und prozessfähig. Die nach Art. 48 VwVG vorausgesetzte Partei- und Prozessfähigkeit sei folglich gegeben. Es liege kein rechtsmissbräuchliches Vorgehen vor.

2.3

2.3.1 Die Beschwerdelegitimation nach Art. 48 Abs. 1 VwVG setzt nebst der formellen und materiellen Beschwer die Partei- und Prozessfähigkeit der betroffenen Person voraus. Die Parteifähigkeit stellt die Fähigkeit dar, im Verfahren unter eigenem Namen als Partei aufzutreten; parteifähig ist, wer rechtsfähig ist. Die Prozessfähigkeit ist die rechtliche Befugnis, in eigenem Namen oder als Vertreter im Verfahren rechtswirksam zu handeln. Sie ist dann gegeben, wenn die parteifähige Person auch handlungsfähig ist (ISABELLE HÄNER, in: Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 48 N. 5 VwVG).

2.3.2 Im internationalen Verhältnis beurteilen sich Partei- und Prozessfähigkeit nach dem gleichen Recht wie die Rechts- und die Handlungsfähigkeit. Nach Art. 154 in Verbindung mit Art 155 Bst. c des Bundesgesetzes über das Internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG, SR 291) ist für die Beurteilung der Partei- und Prozessfähigkeit einer juristischen Person das Recht des Personalstatuts, das heisst des Ortes, wo die juristische Person errichtet worden ist (Inkorporationstheorie) oder wo sie ihren statutarischen oder effektiven Sitz hat (Sitztheorie), massgebend (vgl. Urteil des BGer 2C_303/2010 vom 24. Oktober 2011 E. 2.3.1).

Die Beschwerdeführerin wurde nach liechtensteinischem Recht gegründet und hatte ihren Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein. Für die Beurteilung ihrer Partei- und Prozessfähigkeit ist demnach liechtensteinisches Recht anwendbar.

2.3.3 Wird ein Rechtsanspruch gegen eine im Handelsregister gelöschte Verbandsperson geltend gemacht, so hat das Gericht auf Antrag der Beteiligten für die gelöschte Verbandsperson einen Beistand zu bestellen, der sie im Verfahren vertritt und im Handelsregister einzutragen ist (Art. 141

Abs. 1 PGR). Art. 141 Abs. 1 PGR gilt sinngemäss für nicht im Handelsregister eingetragene Stiftungen und Vereine (Art. 141 Abs. 4 PGR).

Der liechtensteinische Staatsgerichtshof (StGH) hält in ständiger Rechtsprechung fest, vermögenslose gelöschte juristische Personen als nicht parteifähig einzustufen und ihnen deshalb einen Beistand nach Art. 141 Abs. 1 PGR zu verweigern, sei verfassungswidrig. Das Argument, wonach eine vermögenslose und somit rechtlich nicht existente Partei auch nicht vertreten werden könne, möge rechtsvergleichend seine zivilprozessdogmatische Richtigkeit haben. In Anbetracht von Art. 141 Abs. 1 PGR, der eine solche Vertretung durch einen Beistand explizit vorsehe, sei dieses Argument jedoch müssig und irrelevant; die Anwendung von Art. 141 Abs. 1 PGR sei nicht durch dogmatische Erwägungen über die Rechtsfähigkeit einer juristischen Person auszuhebeln (StGH 2013/160 E. 2.4 f.; StGH 2008/2 E. 3.2). Die Berücksichtigung eines Vertretungsmangels, welcher darin bestanden habe, dass die aufgelöste juristische Person nicht von einem Beistand nach Art. 141 Abs. 1 PGR, sondern von einem (vom ehemaligen Stiftungsrat nicht rechtsgültig in ihrem Namen mandatierten) Rechtsvertreter vertreten worden sei, verstosse gegen das Verbot des überspitzten Formalismus (StGH 2013/160 E. 2.7 f.).

2.3.4 Nach Einleitung des Amtshilfeverfahrens liess sich die Beschwerdeführerin am 3. September 2020 vom Fürstlichen Landgericht einen Beistand nach Art. 141 PGR bestellen. Der Beistand wurde am 5. September 2020 ins Handelsregister eingetragen. Die Beschwerdeführerin war ab diesem Zeitpunkt nach liechtensteinischem Recht rechtsgültig vertreten. Die von der Vorinstanz angeführten Urteile des Bundesverwaltungsgerichts (A-4277/2017 und A-4044/2015) ändern nichts an dieser Einschätzung; einerseits stützen sich die Ausführungen zur Partei- und Prozessfähigkeit in diesen Urteilen auf schweizerisches Recht – nicht auf liechtensteinisches Recht – und andererseits liegt ihnen ein anderer als der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt zu Grunde. In jenen Urteilen ging es um die Partei- und Prozessfähigkeit von Gesellschaften in Liquidation, die nicht Adressatinnen des Amtshilfeverfahrens gewesen waren, sondern lediglich Informationen über eine vom Amtshilfeverfahren direkt betroffene Gesellschaft hätten liefern sollen. Es wurde festgestellt, dass die Gesellschaft in Liquidation nicht partei- und prozessfähig sei, da die herauszugebenden Informationen weder einen materiellen Gegenwert hätten noch Vermögensinteressen der Gesellschaft betreffen würden und der Liquidator, welcher nur in Bezug auf die Konkursmasse handlungsfähig sei, somit nicht befugt gewesen sei, sie im Prozess zu vertreten (Urteile des BVGer A-4277/2017 E. 1.2.3 f.;

A-4044/2015 E. 1.3.3 f.). Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin indes Adressatin der Schlussverfügung. Es geht um die Herausgabe von Kontoinformationen über sie an Frankreich, welche allenfalls die Grundlage für ein Steuerveranlagungsverfahren gegen die Beschwerdeführerin bilden. In solchen Fällen bejaht das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung die Beschwerdelegitimation des Bankkontoinhabers (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.1). Soweit die Vorinstanz vorbringt, die von der Beschwerdeführerin am 16. März 2020 eingereichte Vollmacht sei nicht gültig gewesen, ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin erst nach Kenntnis des Amtshilfeverfahrens Grund hatte, sich einen Beistand bestellen zu lassen, und es nach der Rechtsprechung des liechtensteinischen Staatsgerichtshofes gegen das Verbot des überspitzten Formalismus verstossen würde, diesen kurzzeitigen Vertretungsmangel der Beschwerdeführerin anzulasten.

2.4 Nach dem Gesagten ist die Partei- und Prozessfähigkeit der nach liechtensteinischem Recht rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführerin gegeben. Ebenso ist sie formell und materiell beschwert. Sie ist somit 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).

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 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 offen gelassen hat (vgl. Urteile des BVGer A-3045/2020, A-3047/2020 und A-3048/2020, jeweils vom 29. März 2021 E. 1.4.3).

4.

4.1 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).

4.2 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 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).

4.2.1 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.

4.2.2 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 *Gruppenersuchen* 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).

5.

5.1 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-F nicht behindern.

5.2 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 auch nicht bestritten.

6.

6.1 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 Amtshilfegesuchs 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).

6.2 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.

6.3 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).

7.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie sei eine im Jahr (...) errichtete «privatnützige» Stiftung mit Sitz in Vaduz, Fürstentum Liechtenstein. Es habe nie ein Bezug zu Frankreich bestanden. Als juristische Person mit Sitz in Liechtenstein sei sie auch nicht verpflichtet gewesen, den französischen Behörden ihr Bankkonto im Sinne von Art. 1649 A des französischen «Code général des impôts» zu deklarieren. Am (...) sei sie aufgelöst worden, da sie über kein Stiftungsvermögen mehr verfügt habe und der Stiftungszweck unerreichbar geworden sei. Seit dem 10. November 2010 unterliege sie in Liechtenstein keiner Steuerpflicht mehr. Es sei offensichtlich, dass sie als aufgelöste und beendigte Stiftung (auch) in Frankreich keiner Steuerpflicht unterliege und nie unterlegen habe. Der Domizil-Code betreffend die UBS-Kundebeziehung Nr. (...) (lautend auf X. _____), der auf ihre steuerliche Ansässigkeit in Frankreich hindeuten solle, erweise sich somit als offenkundig falsch. Des Weiteren sei die ehemals an der Stiftung wirtschaftlich Berechtigte A. _____ am (...) verstorben. Gemäss französischem Recht hätte die Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagungen spätestens im Jahr 2016, im Ausnahmefall bis zum 31. Dezember 2020, erfolgen müssen. Eine Revision veranlagter Erbschaftssteuern sei daher nicht mehr möglich. Mit der beabsichtigten Übermittlung der in Frage stehenden Informationen würde einem Amtshilfeersuchen Folge geleistet, mit welchem Auskünfte verlangt würden, die offensichtlich nicht zu einer (nachträglichen) Besteuerung im ersuchenden Staat führen würden. Dem Amtshilfeersuchen der DGFP vom 11. Mai 2016 sei deshalb nicht stattzugeben. Dieses stelle im Ergebnis eine «fishing expedition» dar, der gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine Hand zu bieten sei.

8.

8.1 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. E.c). Es führte unter anderem aus, das vorliegende Listenersuchen, welches die betroffenen Personen nicht namentlich identifiziere, habe analog zur Handhabung bei Gruppenersuchen drei

Kriterien zu erfüllen. Danach müsse die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen (BGE 146 II 150 E. 6.1.3 und E. 6.2):

- (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben, welche die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben;
- (ii) das anwendbare (Steuer-) Recht erläutern und aufzeigen, weshalb Gründe vorliegen, welche annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre Verpflichtungen nicht erfüllt, d.h. das Steuerrecht verletzt; und
- (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen zur Erfüllung der Verpflichtungen der Steuerpflichtigen der Gruppe führen.

Das Bundesgericht erachtete alle drei Kriterien als erfüllt und hielt hinsichtlich des primär strittigen Kriteriums (ii) fest, das Amtshilfeersuchen nenne hinreichend konkrete Verdachtsmomente für ein steuerrechtswidriges Verhalten der Personen hinter den Listen B und C und damit der von den acht Schlussverfügungen betroffenen Personen. Es liege keine «fishing expedition» vor und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen sei zu bejahen (BGE 146 II 150 E. 6.3). Aufgrund der höchstrichterlichen Klärung der Frage der Zulässigkeit des Amtshilfeersuchens und deren präjudiziellen Bedeutung für das vorliegende Verfahren bleibt für das Bundesverwaltungsgericht grundsätzlich kein Raum, die Amtshilfe in Abweichung zu den Erwägungen des Bundesgerichts zu verweigern. Nachfolgend ist daher einzig auf das individuelle Vorbringen der Beschwerdeführerin für eine Amtshilfeverweigerung – eine fehlende Steuerpflicht in Frankreich – einzugehen (vgl. E. 2.3).

8.2

8.2.1 Die Beschwerdeführerin hält den Domizil-Code betreffend die UBS-Kundebeziehung Nr. (...) (lautend auf X. _____) für offensichtlich falsch, da sie keine Anknüpfungspunkte zu Frankreich habe.

8.2.2 Der Bezug zu Frankreich wird vorliegend durch die in den UBS-Listen aufgeführten Domizil-Codes hergestellt. Indem das Bundesgericht das vorliegende 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. Die Steuerbefreiung im Fürstentum Liechtenstein ab dem Jahr 2010 bedeutet nicht, dass die Beschwerdeführerin in Frankreich für den ersuchten Zeitraum ebenfalls nicht steuerpflichtig war. Des Weiteren ist die ehemals an der X._____ (Beschwerdeführerin) wirtschaftlich Berechtigte am (...) verstorben. Gemäss der Todesbescheinigung des Zivilstandsamts B._____, Frankreich, war sie im Jahr 2010 in Frankreich wohnhaft. Damit ist ein steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt zu Frankreich gegeben. 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). Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, eine allfällige Besteuerung des Erbgangs in Frankreich mittels Revision der Steuerveranlagung sei aufgrund der Verjährung ausgeschlossen, 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 eine Revision der Steuerveranlagung der wirtschaftlich Berechtigten nach französischem Recht zeitlich noch möglich ist. Damit ist auch unter diesem Gesichtspunkt von der voraussichtlichen Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffend die Beschwerdeführerin auszugehen; es liegt keine «fishing expedition» vor.

9.

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 27. November 2020 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

10.

10.1 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.

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

11.

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 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) handelt (Art. 83 Bst. h, Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(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.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

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

Eliane Kohlbrenner

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: