



Urteil vom 10. Juni 2022

Besetzung

Richter Fulvio Haefeli (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Gregor Chatton,
Gerichtsschreiber Julius Longauer.

Parteien

Y._____,
vertreten durch lic. iur. LL.M. Michael Barrot, Rechtsanwalt,
und Dr. iur. Tabea Lorenz, Rechtsanwältin,
(...),
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 21. September 2020 verzichtete die Beschwerdeführerin auf eine Stellungnahme.

G.

Mit Schlussverfügung vom 16. November 2020 ordnete die ESTV die Leistung der Amtshilfe in Bezug auf die von der DGFP erfragten Bankinformationen betreffend die Beschwerdeführerin an.

H.

Am 18. Dezember 2020 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragte unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, die Schlussverfügung der ESTV vom 17. November 2020 sei insoweit aufzuheben, als sie eine Übermittlung von Bankunterlagen und Informationen an die DGFP betreffend Sachverhalte erfasse, die sich ab dem 1. Januar 2012 zugetragen hätten. Ferner seien die von der UBS bis zum Abschluss des Beschwerdeverfahrens gelieferten Bankunterlagen

und Informationen, welche Sachverhalte ab dem 1. Januar 2012 erfassten, unverzüglich an die UBS zurückzugeben.

I.

Mit Eingabe vom 21. Mai 2021 verzichtete die Vorinstanz unter Hinweis auf die Erwägungen in der angefochtenen Verfügung auf eine Vernehmlassung.

J.

Am 26. August 2021 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass nunmehr die Abteilung VI für die Bearbeitung des von der Beschwerdeführerin eingeleiteten Verfahrens A-6443/2020 zuständig sei und dieses neu unter der Verfahrensnummer F-6443/2020 geführt werde. Ferner wurde die Zusammensetzung des Spruchkörpers sowie der eingesetzte Gerichtsschreiber bekannt gegeben und eine Frist zur Einreichung eines allfälligen Ausstandsbegehrens angesetzt. Die Parteien liessen sich dazu innert Frist nicht vernehmen.

K.

Am 3. Mai 2022 orientierte das Bundesverwaltungsgericht die Parteien über einen Wechsel im Spruchkörper und setzte ihnen Frist zur Einreichung eines allfälligen Ausstandsbegehrens. Die Parteien liessen die Frist unbenutzt ablaufen.

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 *Listensuchen* 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 Informationsaustausch ist durch die Art. 1 DBA CH-FR (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-FR (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt.

5.2 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 BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 2.4.2).

6.

6.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe per 1. Januar 2012 ihren Wohnsitz von Frankreich nach Brasilien verlegt und unterliege seither

dort nachweislich der unbeschränkten Steuerpflicht. Ihr Steuerwohnsitz habe daher in den Jahren 2012 bis 2015 nicht in Frankreich, sondern in Brasilien gelegen, weshalb das DBA CH-FR für diese Jahre auf sie nicht anwendbar sei. Aus demselben Grund seien die für den Zeitraum 2012 bis 2015 erfragten Informationen für die französische Steuerbehörde nicht «voraussichtlich erheblich». Sie dürften auch aus diesem Grund nicht an die französische Steuerbehörde herausgegeben werden. Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin vor, der auf Frankreich verweisende Domizil-Code gehöre nicht zu den Kriterien, auf das sich nach bundesrechtlicher Rechtsprechung die Prüfung der Steuerpflicht im ersuchenden Staat durch die Schweiz zu beschränken habe.

6.2 Die Kontonummer der Beschwerdeführerin befand sich auf einer sichergestellten UBS-Liste und stand in Verbindung mit dem Domizil-Code für Frankreich. Unter Hinweis auf das Grundsatzurteil des Bundesgerichts BGE 146 II 150 hat das Bundesverwaltungsgericht den Domizil-Code als hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine mögliche Steuerpflicht in Frankreich für die Jahre 2010 bis 2015 qualifiziert (Urteil des BVGer A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2). Damit ist der notwendige Bezug zu Frankreich gegeben. Wo letztendlich der Steuerwohnsitz der Beschwerdeführerin liegt ist rechtsprechungsgemäss nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zu klären, und es ist in diesem Verfahren auch nicht Aufgabe der Schweizer Behörden zu prüfen, ob nach französischem Recht ein Steuerwohnsitz in Frankreich besteht. Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Einwänden daher auf das französische Steuerverfahren zu verweisen (BGE 145 II 112 E. 2.2.2 und E. 3.2; 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C_805/2018 vom 23. August 2019 E. 4.5; Urteile des BVGer A-6532/2020 E. 5.2 vom 21. Dezember 2021; A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 5.1; A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2).

6.3 Zusammenfassend ist von der voraussichtlichen Erheblichkeit der vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Informationen betreffend die Beschwerdeführerin auszugehen.

7.

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vom 17. November 2020 vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde ist abzuweisen.

8.

8.1 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.

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

(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.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Fulvio Haefeli

Julius Longauer

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: