



---

Abteilung I  
A-1488/2018

## Urteil vom 30. Juli 2018

---

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),  
Richterin Marianne Ryter, Richter Daniel Riedo,  
Gerichtsschreiberin Susanne Raas.

---

Parteien

**UBS Switzerland AG, ...**,  
vertreten durch  
Dr. Andreas Länzlinger, Rechtsanwalt,  
und Dr. Roman Huber, Rechtsanwalt, ...  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA-FR).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Am 11. Mai 2016 richtete die französische Steuerbehörde, die Direction Générale des Finances Publiques (DGFP), 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-FR) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Ebenso stützte sich das Ersuchen auf die 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; diese Vereinbarung ist teilweise ebenfalls unter der SR 0.672.934.91 wiedergegeben).

Als vom Ersuchen betroffene Personen werden mutmasslich in Frankreich steuerpflichtige Personen genannt, 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 – 2014 und die Solidaritätssteuer auf Vermögen («impôt de solidarité sur la fortune») für die Steuerjahre 2010 – 2015 benötigt.

**A.b** Im Ersuchen wird der Sachverhalt zusammengefasst wie folgt beschrieben:

**A.b.a** Eine von der Staatsanwaltschaft [in Deutschland] eingeleitete Untersuchung und die Durchsuchung der Räumlichkeiten der deutschen Zweigniederlassungen der UBS im Mai 2012 und im Juli 2013 hätten zur Beschlagnahme von Daten über französische Steuerpflichtige, die eine Verbindung mit Konten bei der UBS in der Schweiz aufwiesen, geführt. Mit Schreiben vom 20. April 2015 habe die französische Steuerverwaltung gestützt auf die Richtlinie Nr. 2011/16/EU die deutsche Steuerbehörde um die Übermittlung dieser Informationen ersucht. In der Folge habe die deutsche Steuerbehörde der französischen Steuerbehörde am 3. Juli 2015 folgende Dokumente übermittelt:

- eine Liste A von Konten mit genauer Identifikation der damit verbundenen Steuerpflichtigen ([rund 1000] Konten), die alle einen «Domizil»-Code für Frankreich aufgewiesen hätten;
- zwei Listen betreffend die Jahre 2006 (Liste B) und 2008 (Liste C) mit Kontoangaben, die mit Personen verbunden seien, die alle mit dem «Domizil»-Code für Frankreich aufgeführt seien. Insgesamt würden diese Listen über [mehrere Tausend] unterschiedliche Kontonummern beinhalten.

Die Vermögenswerte gemäss dieser Listen würden sich auf über Fr. [mehrere] Mia. belaufen, was Mindereinnahmen von mehreren Milliarden Euro für den französischen Fiskus entsprechen könnte.

**A.b.b** Gemäss Art. 1649 A des französischen Steuergesetzes («Code général des impôts») müssten in Frankreich steuerlich ansässige Personen Bankkonten im Ausland deklarieren. Ebenso müssten sie die Einkünfte aus französischen und ausländischen Quellen sowie in Frankreich und im Ausland vorhandenes Vermögen deklarieren. Schliesslich würden jene Personen, die in die Rechte und Pflichten der vorgenannten Steuerpflichtigen eingetreten seien, auf unbestimmte Zeit für deren Steuerschulden haften. Es gebe zahlreiche Hinweise, wonach französische Steuerpflichtige ihren Steuerpflichten nicht nachgekommen seien.

Frankreich habe im Jahr 2013 eine Regularisierungsstelle für nicht deklarierte Finanzvermögen eingerichtet. Bei dieser seien seither über [mehrere Tausend] Gesuche eingegangen und über EUR [mehrere] Mia. an Steuerschulden und Bussen eingenommen worden. Zudem habe die Analyse der Regularisierungsgesuche ergeben, dass diese zu 91 % Finanzguthaben bei Finanzinstituten in der Schweiz betreffen würden, zu denen die UBS gehöre. Es seien bei der französischen Steuerbehörde bisher [mehrere Tausend] unbesteuerter UBS-Konten durch französische Steuerpflichtige nachträglich deklariert worden.

**A.b.c** Gegen die UBS sei in Frankreich [in den Jahren 2013 und 2014] wegen [Delikt] eine Untersuchung eingeleitet worden.

Gegen die UBS France SA sei [in den Jahren 2013 und 2014] wegen Beihilfe zu [Delikt] ebenfalls eine Strafuntersuchung eingeleitet worden.

Zu beachten sei, dass die Zeiträume, aus denen die übermittelten Daten stammten (2006 und 2008), mitten in diejenige Periode fallen würden, während der die UBS des Aufbaus eines umfassenden Steuerfluchtsystems in Frankreich verdächtigt werde.

Vor diesem Hintergrund sei es für die französische Steuerbehörde zwingend geboten, systematische Prüfungen in Bezug auf die von der deutschen Steuerbehörde gelieferten Informationen vorzunehmen.

**A.b.d** In Bezug auf die Liste A hätten die Nachforschungen der französischen Steuerbehörde ergeben, dass es sich bei nahezu allen Betroffenen (97 %) um tatsächlich in Frankreich steuerlich ansässige Personen gehandelt habe. Die Vermutung der französischen Steuerbehörde habe sich somit bestätigt.

Zur Liste A sei die Prüfung in einem Drittel der Fälle eingeleitet worden. Die Ergebnisse würden die Verlässlichkeit der Liste und das Vorliegen von Betrug belegen. So würden die ersten Ergebnisse, die der Hälfte der eingeleiteten Prüfungen entsprächen, erkennen lassen, dass die Steuerpflichtigen entweder ein unversteuertes Konto zugegeben oder ihre Steuersituation bei der Regularisierungsstelle geregelt hätten.

Was die anonymen Bankkonten (Listen B und C) betreffe, so habe die französische Steuerbehörde diese abgeglichen mit:

- den von der ESTV im Rahmen des bilateralen Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Europäischen Union und der Schweiz (Abkommen vom 26. Oktober 2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind [SR 0.641.926.81; ZBstA]; neuer Titel seit 1. Januar 2017: Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Union über den automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei internationalen Sachverhalten [AS 2016 5003 5005]) erhaltenen Daten (Kontonummern);
- den Kontonummern der Steuerpflichtigen, die ihre Steuersituation bei der französischen Steuerbehörde regularisiert hätten, und zwar sowohl gestützt auf das im April 2009 geschaffene als auch das seit Juni 2013 laufende Regularisierungsprogramm;

- den bereits im Rahmen der internationalen Amtshilfe mit der Schweiz erhaltenen Informationen.

Die Abgleiche hätten [Anzahl] von der französischen Steuerbehörde bereits identifizierte Kontonummern ergeben, was über 10 % der Konten auf den Listen B und C entspräche. Es habe sich erwiesen, dass alle diese Konten in Frankreich steuerlich ansässige Personen betroffen hätten. Diese Kontonummern seien vom vorliegenden Ersuchen ausgenommen worden, da ihre Inhaber bereits identifiziert worden seien. Demnach habe die französische Steuerbehörde alle ihre innerstaatlichen Untersuchungsmittel ausgeschöpft.

**A.b.e** Nunmehr verblieben [mehrere Tausend] Bankkonten, die mittels Amtshilfe zu identifizieren seien. Aufgrund des dargelegten Kontextes betreffend Guthaben mutmasslicher französischer Steuerpflichtiger in der Schweiz sei die Wahrscheinlichkeit hoch, dass ein Teil der nicht identifizierten Konten der Listen B und C nicht deklariert sei. Somit dränge sich eine systematische Prüfung aller Personen, die einen Zusammenhang mit den Konten aufwiesen, auf, um herauszufinden, ob diese ihren Steuerpflichten nachgekommen seien. Die Identifikation der mit diesen Konten in Zusammenhang stehenden Personen sei unabdingbar, damit die französische Steuerbehörde diese Prüfung vornehmen könne.

Unter diesen Voraussetzungen seien die von der französischen Steuerbehörde ersuchten Informationen zwecks Identifikation der mutmasslichen französischen Steuerpflichtigen, die im Zusammenhang mit diesen Konten stünden, voraussichtlich erheblich zur Durchsetzung der französischen Steuergesetzgebung.

**A.c** Gestützt auf den vorstehenden Sachverhalt ersucht die DGFP die ESTV um die Übermittlung der folgenden Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2015:

Für jedes in der Beilage des Ersuchens aufgeführte Konto:

- 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, 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015.

## **B.**

Nachdem die ESTV mit E-Mail vom 19. Mai 2016 bei der DGFP nachgefragt hatte, warum vom Domizilcode auf einen Zusammenhang mit Frankreich geschlossen werde, erhielt sie gleichentags von der DGFP eine Liste mit Domizilcodes, welche die Zuordnung der in Deutschland beschlagnahmten Daten zu Personen mit einem bestimmten Domizilland ermöglichen soll. Diese Liste hatte Frankreich amtshilfeweise von Deutschland erhalten.

## **C.**

**C.a** Mit Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 forderte die Vorinstanz die UBS auf, die ersuchten Informationen einzureichen. Zudem wurde die UBS gebeten, die betroffenen bzw. die beschwerdeberechtigten Personen mit noch aktiven Geschäftsbeziehungen über das Amtshilfeverfahren zu informieren.

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

## **D.**

**D.a** Am 21. Juni 2016 stellte die UBS ein Gesuch um Wiedererwägung der Editionsverfügung und Akteneinsicht, reichte der Vorinstanz aber dennoch nach und nach die erwünschten Informationen ein.

**D.b** Mit Verfügung vom 15. Juli 2016 trat die ESTV auf das Gesuch um Wiedererwägung nicht ein bzw. wies das Gesuch um Akteneinsicht ab. Die dagegen am 16. August 2016 erhobene Beschwerde der UBS hiess das Bundesverwaltungsgericht mit Urteil A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 im Sinne der Erwägungen gut, soweit es darauf eintrat, räumte der UBS Parteistellung vor der Vorinstanz ein und ordnete die Gewährung der Akteneinsicht an.

**D.c** Die Akteneinsicht wurde der UBS mit Schreiben vom 6. und 28. Dezember 2016 sowie am 17. Januar 2017 gewährt. Im Folgenden wurden

weitere Akten, die im Verlauf des Verfahrens hinzukamen, der UBS gestellt.

## **E.**

**E.a** Mit Schreiben vom 23. August 2016 beantragte die UBS bei der ESTV die Sistierung der amtshilfeweisen Datenübermittlung bis zum Erhalt einer schriftlichen Zusicherung der französischen Steuerbehörde, dass diese das Spezialitätsprinzip einhalte. Mit Schreiben vom 1. September 2016 bat die ESTV die DGFP um Klärung in Bezug auf die Einhaltung des Spezialitätsprinzips.

**E.b** Die DGFP antwortete mit Schreiben vom 27. Dezember 2016. Die UBS teilte, nachdem sie Einsicht in dieses Schreiben erhalten hatte, der ESTV am 6. Februar 2017 mit, die Bestätigung der DGFP genüge ihrer Auffassung nach nicht.

**E.c** Am 29. Juni 2017 antwortete ein Vertreter der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) auf Anfrage des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF) vom 23. Juni 2017, dass es als zulässig erachtet werde, wenn die erhaltenen Informationen im ersuchenden Staat gegen Drittpersonen verwendet würden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 26 Abs. 2 des Musterabkommens der OECD betreffend die Steuern vom Einkommen und Vermögen (nachfolgend: OECD-MA), erfüllt seien.

**E.d** In einem Briefwechsel vom 11. Juli 2017 (im Folgenden auch als Verständigungslösung bezeichnet) bestätigten sich die ESTV und die DGFP gestützt auf Art. 27 Abs. 3 DBA-FR die Ergebnisse eines Treffens vom 22. Juni 2017 wie folgt:

Les informations transmises par l'État requis dans le cadre de l'assistance administrative sont utilisées dans l'État requérant uniquement dans un contexte fiscal, dans le respect des dispositions conventionnelles applicables et de l'article 26 du Modèle de Convention OCDE ainsi que de son commentaire.

Une utilisation de ces informations dans tout autre contexte est soumise à autorisation préalable de l'autorité compétente requise.

Les autorités compétentes reconnaissent que la réponse à une demande visant une personne précise peut être utilisée dans un contexte fiscal à l'encontre d'une personne tierce. Au moment du dépôt de la demande, l'intention d'une telle utilisation n'est toutefois pas encore concrétisée.

**E.e** Ebenfalls am 11. Juli 2017 teilte die DGFP der ESTV mit, dass das Untersuchungsverfahren gegen die UBS abgeschlossen sei. Daher würden die Informationen, die von den schweizerischen Behörden übermittelt würden und die im Zusammenhang mit Konten bei dieser Bank ständen, im die Bank betreffenden Strafverfahren nicht verwendet. Zurzeit sei auch kein anderer Gebrauch gegen die Bank vorgesehen.

**E.f** Mit Schreiben vom 25. Juli 2017 teilte die UBS der ESTV mit, die Verständigungslösung und das Bestätigungsschreiben (Bst. E.d und E.e) enthielten keine ausreichenden Zusicherungen. Die Erklärungen der DGFP blieben vage. Sie (die UBS) nehme zur Kenntnis, dass sich die ESTV im Rahmen der Verständigungslösung damit einverstanden erklärt habe, dass Daten unter den genannten Bedingungen auch gegenüber nicht vom Amtshilfeersuchen betroffenen Drittpersonen verwendet werden könnten. Die Verwendung der Informationen in einem Strafverfahren wegen [Delikt], auch [im Zusammenhang mit Steuern], sei gemäss dem Kommentar zum OECD-MA (nachfolgend: OECD-Kommentar) nur unter den einschränkenden Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 2 Satz 4 DBA-FR zulässig. Demgegenüber erachte die DGFP, wie sich gezeigt habe, die Verwendung der Daten in einem Verfahren wegen [Delikt] als legitim. Der Begriff «contexte fiscal» führe nicht zu einer Klärung, ob die Verwendung der Unterlagen in einem [Verfahren wegen Delikt] zulässig sei oder nicht. Das Bestätigungsschreiben erkläre nur, dass zum heutigen Zeitpunkt («à ce jour») keine Veranlassung bestehe, die Daten weiterzuleiten. Sie bat darum, die DGFP erneut aufzufordern, eine explizite Stellungnahme abzugeben.

## **F.**

Am 31. August 2017 teilte die ESTV der UBS in mehreren Schreiben mit, dass sie der DGFP in Bezug auf die im jeweiligen Schreiben genannten Personen Amtshilfe zu leisten gedenke und stellte ihr die Verfahrensakten zur Verfügung. Die UBS widersetzte sich mit Schreiben vom 25. September 2017 der Übermittlung der Unterlagen. Am 6. November 2017 legte die ESTV der UBS nochmals ihre Position in Bezug auf die Verwendung der übermittelten Informationen dar. Eine Verletzung von Art. 28 Abs. 2 DBA-FR durch Frankreich könne nicht ausgemacht werden.

## **G.**

Mit acht Schlussverfügungen, alle datierend vom 9. Februar 2018, gewährte die ESTV der DGFP in Bezug auf mehrere betroffene Personen Amtshilfe im von dieser gewünschten Umfang. Zusammengefasst und



sinngemäss begründet sie dies damit, aufgrund der rechtlichen Bestimmungen sei auf Amtshilfegesuche der DGFP auch dann einzutreten, wenn diese die betroffene(n) Person(en) nicht namentlich erwähnten. Die Voraussetzungen nach Art. 28 DBA-FR, insbesondere die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen sowie die Erhältlichkeit von Bankinformationen, seien gegeben. Auch die weiteren Voraussetzungen gemäss Ziff. XI des Zusatzprotokolls zum DBA-FR (ebenfalls veröffentlicht unter SR 0.672.934.91; nachfolgend: Zusatzprotokoll) seien erfüllt. Beim vorliegenden Ersuchen handle es sich nicht um ein Gruppensuchen, so dass die strengeren Voraussetzungen, die für solche Ersuchen gälten, nicht erfüllt sein müssten. Es läge ein Listenersuchen vor; dieses richte sich gegen eine bestimmte Anzahl von Personen, die zwar nicht namentlich bekannt seien, aber über bekannte Konten identifiziert werden könnten. Sie würden nicht mittels Verhaltensmuster identifiziert. Der ersuchende Staat hätte ebenso gut mehrere Einzellersuchen stellen können. Listenersuchen würden keinen Verdacht auf einen Steuerstraftatbestand oder eine sonstige Nichteinhaltung des anwendbaren Rechts voraussetzen. Es genüge, dass die DGFP prüfen wolle, ob die betroffenen Personen ihrer Steuerpflicht nachgekommen seien. Eine «fishing expedition» liege nicht vor. Weiter setzt sich die Vorinstanz mit dem Grundsatz von Treu und Glauben sowie dem Spezialitätsprinzip auseinander und äussert sich zum Verbot des Selbstbelastungszwangs.

## H.

Am 9. März 2018 erhob die UBS (nachfolgend: Beschwerdeführerin) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde einerseits gegen die Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 und andererseits gegen die Schlussverfügungen vom 9. Februar 2018. Sie stellt in materieller Hinsicht folgende Anträge:

«Zur Editionsverfügung (A):

1. Die Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 sei vollumfänglich aufzuheben.
2. Die auf der Grundlage der Editionsverfügung von der Beschwerdeführerin bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens an die Vorinstanz gelieferten Bankunterlagen und Informationen seien von der Vorinstanz unverzüglich an die Beschwerdeführerin zurückzugeben.
3. Es sei festzustellen, dass die im Amtshilfeverfahren [Ref.-Nr.] ergangenen Verfügungen der Vorinstanz rechtswidrig sind. Entsprechend sei die Vorinstanz anzuweisen, bei den französischen Behörden auf Rückgabe der im vorliegenden Amtshilfeverfahren bereits übermittelten Informationen hinzuwirken.

#### 4. Eventualiter:

- 4.1 Die Editionsverfügung sei insoweit aufzuheben, als sie eine Herausgabepflicht von Bankunterlagen und Informationen betreffend Sachverhalte erfasst, die sich vor dem 30. März 2016 (Datum des Inkrafttretens der Zusatzvereinbarung vom 25. Juni 2014) zugetragen haben.
- 4.2 Die auf der Grundlage der Editionsverfügung von der Beschwerdeführerin bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens an die Vorinstanz gelieferten Bankunterlagen und Informationen, welche Sachverhalte vor dem 30. März 2016 erfassen, seien von der Vorinstanz unverzüglich an die Beschwerdeführerin zurückzugeben.
- 4.3 Es sei festzustellen, dass die im Amtshilfeverfahren [Ref.-Nr.] ergangenen Verfügungen der Vorinstanz insoweit rechtswidrig sind, als sie Informationen betreffend Sachverhalte erfassen, die sich vor dem 30. März 2016 zugetragen haben. Entsprechend sei die Vorinstanz anzuweisen, bei den französischen Behörden auf Rückgabe der im vorliegenden Amtshilfeverfahren bereits übermittelten Informationen hinzuwirken, soweit diese Sachverhalte vor dem 30. März 2016 betreffen.

#### 5. Subeventualiter:

- 5.1 Die Editionsverfügung sei insoweit aufzuheben, als sie eine Herausgabepflicht von Bankunterlagen und Informationen betreffend Sachverhalte erfasst, die sich vor dem 1. Februar 2013 (massgeblicher Stichtag für Amtshilfeersuchen ohne Nennung von Namen und Adressen der betroffenen Personen) zugetragen haben.
- 5.2 Die auf der Grundlage der Editionsverfügung von der Beschwerdeführerin bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens an die Vorinstanz gelieferten Bankunterlagen und Informationen, welche Sachverhalte vor dem 1. Februar 2013 erfassen, seien von der Vorinstanz unverzüglich an die Beschwerdeführerin zurückzugeben.
- 5.3 Es sei festzustellen, dass die im Amtshilfeverfahren [Ref.-Nr.] ergangenen Verfügungen der Vorinstanz insoweit rechtswidrig sind, als sie Informationen betreffend Sachverhalte erfassen, die sich vor dem 1. Februar 2013 zugetragen haben. Entsprechend sei die Vorinstanz anzuweisen, bei den französischen Behörden auf Rückgabe der im vorliegenden Amtshilfeverfahren bereits übermittelten Informationen hinzuwirken, soweit diese Sachverhalte vor dem 1. Februar 2013 betreffen.

#### Zur Schlussverfügung (B):

6. Die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 9. Februar 2018 im Amtshilfeverfahren [Ref.-Nr.] sei vollumfänglich aufzuheben.

7. Eventualiter sei die Schlussverfügung insoweit aufzuheben, als sie die Übermittlung von Bankunterlagen und Informationen an die DGFP betreffend Sachverhalte erfasst, die sich vor dem 30. März 2016 (Datum des Inkrafttretens der Zusatzvereinbarung vom 25. Juni 2014) zugetragen haben.
8. Subeventualiter sei die Schlussverfügung insoweit aufzuheben, als sie eine Übermittlung von Bankunterlagen und Informationen an die DGFP betreffend Sachverhalte erfasst, die sich vor dem 1. Februar 2013 (massgeblicher Stichtag für Amtshilfeersuchen ohne Nennung von Namen und Adressen der betroffenen Personen) zugetragen haben.»

Zur Begründung führt sie zusammengefasst aus, die Qualifizierung als «Listenersuchen» entbehre einer gesetzlichen Grundlage und sei unzulässig. Die Vorinstanz stelle situativ auf die Charakteristika von Einzel- oder von Gruppensuchen ab. Die Editionsverfügung und die Schlussverfügung seien daher rechtswidrig.

Weiter handle es sich um eine «fishing expedition». Insbesondere würden im Ersuchen keine Verdachtsmomente betreffend die in das Verfahren einbezogenen Personen vorgebracht.

Es gebe konkrete Hinweise, dass das Spezialitätsprinzip von der ersuchenden Behörde nicht eingehalten werde. Statt eine Bestätigung von der DGFP zu erhalten, dass die Informationen nicht gegenüber Dritten verwendet würden, habe die Vorinstanz ihre Praxis geändert, so dass Informationen auch gegen Personen, die nicht vom Ersuchen betroffen sind, verwendet werden dürften. Die Voraussetzungen für eine Praxisänderung seien jedoch nicht erfüllt.

Die Strafverfolgungsbehörden könnten die Daten [für das Verfahren gegen die Beschwerdeführerin] mittels Rechtshilfe nicht erhalten und würden sich diese nun durch Einschaltung der DGFP und unter Missachtung des Verbots des Selbstbelastungszwangs auf dem Amtshilfeweg beschaffen. Weiter habe die DGFP am 19. September 2016 ein Informationsersuchen direkt an die Geschäftsstelle der Beschwerdeführerin in [der Schweiz] geschickt, ohne den Amtshilfeweg einzuhalten.

Die Verständigungslösung vom 11. Juli 2017 zwischen der ESTV und der DGFP sei unwirksam und keine hinreichende Zusicherung betreffend Einhaltung des Spezialitätsprinzips. Der Begriff «contexte fiscal» gehe über

das DBA-FR hinaus. Das ebenfalls genannte OECD-MA sei keine Rechtsquelle. Weiter seien die Äusserungen der französischen Behörden äusserst vage.

Das Amtshilfeersuchen hätte ohne entwendete Daten nicht gestellt werden können. Gegen den Mitarbeiter der UBS, der die Daten entwendet habe, sei ein Strafverfahren vor Bundesstrafgericht hängig. Die aufgrund dieser Daten erfolgte Hausdurchsuchung in Deutschland habe sich gegen die Steuerpflichtigen und nicht gegen die Beschwerdeführerin gerichtet. Daten, welche französische Steuerpflichtige betroffen hätten, seien von einer nicht zuständigen Behörde an Frankreich weitergeleitet worden, obwohl sie nicht vom Durchsuchungsbeschluss umfasst gewesen seien. Sie hätten nur deshalb nicht zurückgegeben werden können, weil es sich um elektronische und nicht physische Daten gehandelt habe.

Frankreich habe sich verpflichtet, gestützt auf unrechtmässig erlangte Daten kein Amtshilfeersuchen zu stellen. Der Bundesbeschluss betreffend die Genehmigung eines Zusatzabkommens zum DBA-FR vom 18. Juni 2010 halte fest, dass der Bundesrat gegenüber der Regierung der Französischen Republik die Erklärung abgegeben habe, einem Amtshilfeersuchen, das auf illegal beschafften Daten beruhe, keine Folge zu leisten.

Die Editionsverfügung bzw. die Schlussverfügungen verstiesse auch gegen das Verbot der Rückwirkung, soweit Kundenbeziehungen betroffen seien, die vor dem 30. März 2016 aufgelöst gewesen seien. Erst recht gelte das für Kundenbeziehungen, die am 1. Februar 2013 nicht mehr bestanden hätten.

Im Gegensatz zum Vorgehen in Bezug auf andere Doppelbesteuerungsabkommen habe ein Briefwechsel stattgefunden, in dem die neue Auslegung betreffend Nennung des Namens der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Person(en) festgehalten worden sei. Im DBA-FR sei das Zusatzprotokoll geändert worden, wofür es an einer Ermächtigung gefehlt habe.

Auch wenn gestützt auf das Amtshilfeersuchen bereits Informationen mit Zustimmung der betroffenen Personen an Frankreich übermittelt worden seien, sei es für die Beschwerdeführerin wichtig, die Rechtswidrigkeit des Eintretens auf die Editionsverfügung festgestellt zu haben, weil sie sich nur so in Frankreich gegen die Verwendung dieser Daten wehren könne. Sie habe somit ein Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Weiterleitung der Informationen.

**I.**

Mit Zwischenverfügung vom 23. März 2018 vereinigte der Instruktionsrichter die einzeln gegen die acht Schlussverfügungen eingereichten Beschwerden.

**J.**

In ihrer Vernehmlassung vom 23. April 2018 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge. Sie hält mit Verweis auf die Schlussverfügung vom 9. Februar 2018 dafür, die Listen enthielten eindeutige Identifikationsmerkmale. Die Domizilcodierung begründe den Verdacht auf eine mutmasslich in Frankreich steuerpflichtige Person. Dass die Angaben in diesen Listen Rückschlüsse auf damit verbundene Personen gestatteten, habe die DGFP aufgrund der bereits ergriffenen Massnahmen zur Identifikation dieser Personen sowie aufgrund der Untersuchungsergebnisse für die Liste A gewusst.

Das Amtshilfeersuchen richte sich gegen die Kunden der Beschwerdeführerin, nicht gegen diese selbst. Zudem habe die DGFP erklärt, eine Verwendung der Informationen gegen die Beschwerdeführerin sei aktuell nicht beabsichtigt.

Weiter habe die DGFP für sämtliche betroffenen Konten bzw. Personen bereits konkrete Untersuchungen bzw. Ermittlungen eingeleitet.

Die DGFP verlange nicht Auskunft über sämtliche zu einem bestimmten Zeitpunkt in Frankreich ansässige Kunden der Beschwerdeführerin, sondern nur zu Kunden, die mit bestimmten Konten, nämlich jenen auf den Listen B und C, verbunden seien, sofern diese Kunden im Rahmen der eingeleiteten Untersuchungen durch die DGFP nicht hätten identifiziert werden können. Die Ausgangslage unterscheide sich mithin entscheidend vom Beispiel einer unzulässigen «fishing expedition» gemäss Ziff. 8.1 Bst. a OECD-Kommentar vom 21. November 2017 zu Art. 26 OECD-MA. Das Fallbeispiel umschreibe ein unzulässiges Gruppensuchen. Das Fallbeispiel in Ziff. 8 Bst. f zu Art. 26 OECD-MA sei mit der vorliegenden Konstellation hingegen vergleichbar.

Das personenbezogene Spezialitätsprinzip sei eine Eigenheit der Schweiz. Ein diesbezüglicher Vorbehalt der Schweiz könne für die Amtshilfe nicht ausgemacht werden. Art. 26 Abs. 2 OECD-MA bzw. Art. 28 Abs. 2 DBA-FR beschränke die zulässige Verwendung der übermittelten Informationen auf bestimmte Zwecke, nicht aber bestimmte Personen.

Die Verständigungsvereinbarung im Briefwechsel zwischen der ESTV und der DGFP vom 11. Juli 2017 bewege sich innerhalb des Rahmens von Art. 28 DBA-FR. Mit der Erklärung «Au moment du dépôt de la demande, l'intention d'une telle utilisation n'est toutefois pas encore concrétisée.» habe die Beschwerdeberechtigung angesprochen werden sollen. Da der Beschwerdeführerin diese ohnehin zugesprochen worden sei, komme dieser Erklärung vorliegend keine Bedeutung zu. Mit dem Begriff «contexte fiscal» seien die von Art. 28 Abs. 2 DBA-FR erfassten Steuerzwecke gemeint.

Schliesslich äussert sich die Vorinstanz zur Rückwirkung.

#### **K.**

Die Beschwerdeführerin antwortete mit Stellungnahme vom 7. Mai 2018. Sie äussert sich zum Spezialitätsprinzip und der «fishing expedition». Zu Ersterem erklärt sie, eine sekundäre Verwendung von Informationen, die auf dem Amtshilfeweg erlangt worden seien, sehe der OECD-Kommentar nicht vor. Zu Letzterem führt sie aus, das Fallbeispiel Ziff. 8 Bst. f des OECD-Kommentars unterscheide sich wesentlich vom vorliegenden Amtshilfeersuchen. Dort verfüge der ersuchende Staat im Gegensatz zum vorliegenden Verfahren über konkrete Informationen.

Auf die übrigen Vorbringen in den Eingaben der Parteien wird – sofern sie entscheidungswesentlich sind – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

**1.1** Vorliegend geht es um ein Amtshilfeersuchen der DGFP gestützt auf Art. 28 DBA-FR. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) geregelt (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die

Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben. Die Beschwerdeführerin erfüllt die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 Abs. 1 VwVG (siehe konkret für den vorliegenden Fall: Urteil des BVerfG A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016; Sachverhalt Bst. D.b).

**1.2** Die Beschwerde wurde zudem form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG, je in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### **1.3**

**1.3.1** Die Beschwerdeführerin stellt das Begehren, es sei festzustellen, dass die Datenübermittlung aufgrund des vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchens rechtswidrig sei. Sie begründet dies damit, sie könne sich in Frankreich nur gegen die Verwendung dieser Informationen wehren, wenn die Rechtswidrigkeit des Eintretens auf die Editionsverfügung festgestellt werde. Somit habe sie ein Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit der Weiterleitung der Informationen.

**1.3.2** Dem Begehren um Erlass einer Feststellungsverfügung ist nur zu entsprechen, wenn die Beschwerdeführerin hierfür ein schutzwürdiges Interesse nachweist (vgl. Art. 25 Abs. 2 VwVG). Dabei gilt es zu beachten, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Anspruch auf Erlass einer Feststellungsverfügung subsidiär gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsverfügungen ist (statt vieler: BGE 137 II 199 E. 6.5; BVGE 2010/12 E. 2.3; Urteil des BVerfG A-4007/2016 vom 18. Mai 2018 E. 1.5, A-5682/2011 vom 3. April 2012 E. 1.2.1, A-7711/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 1.4.1; vgl. ISABELLE HÄNER, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 25 N. 21, die allerdings auch darauf hinweist, dass die Legitimation ausreichend dargetan ist, wenn das schutzwürdige Interesse mit einer Feststellungsverfügung besser gewahrt, insbesondere ein aufwendiges Verfahren vermieden werden kann).

**1.3.3** Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bereits negative Leistungsbegehren, die Anträge auf Aufhebung der Editionsverfügung und der konkret angefochtenen Schlussverfügungen gestellt. Damit kann anhand eines konkreten Falls entschieden werden, ob auf die Editionsverfügung einge-

treten werden durfte und ob die angefochtenen Schlussverfügungen aufzuheben sind oder nicht. Der Beschwerdeführerin fehlt insofern ein schutzwürdiges Interesse an der Behandlung ihres Feststellungsbegehrens.

**1.3.4** Ohnehin entscheidet das Bundesverwaltungsgericht konkrete Beschwerden und äussert sich nicht zu allfälligen ähnlich gelagerten Verfahren. Weitere Schlussverfügungen wären lediglich anfechtbar und nicht nichtig. Sollte das Bundesverwaltungsgericht (und bzw. oder allenfalls daran anschliessend das Bundesgericht) entscheiden, dass auf das Amtshilfeersuchen nicht hätte eingetreten werden dürfen, und damit die angefochtenen Schlussverfügungen aufheben, hätte dies wohl eine Reflexwirkung auf die weiteren noch hängigen Verfahren, die aufgrund des Amtshilfeersuchens eingeleitet wurden. Aus dem Umstand, dass die Editionsverfügung allenfalls aufgehoben wird, ergibt sich dann, dass auf das Amtshilfeersuchen nicht hätte eingetreten werden dürfen. Dem Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin ist damit Genüge getan. Auf das Feststellungsbegehren ist nicht einzutreten.

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Bei der Auslegung und Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens sind die sich aus dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, nachfolgend: VRK) ergebenden Grundsätze zu beachten (BGE 144 II 130 E. 8.2.1, 143 II 136 E. 5.2.1, 139 II 404 E. 7.2.1). Da es sich um kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht handelt, sind die darin enthaltenen Grundsätze auch gegenüber dem Nichtvertragsstaat Frankreich anwendbar (vgl. BVGE 2010/7 E. 3.5; Urteile des BVGer A-6306/2015 vom 15. Mai 2017 E. 3.2, A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 2.1.1; OLIVER DÖRR, in: Dörr/Schmalenbach [Hrsg.], Vienna Convention on the Law of Treaties, A Commentary, Berlin/Heidelberg 2012, Art. 31 VRK N. 6 f.). Gemäss Art. 26 VRK bindet ein Abkommen die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Somit haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen (Art. 31 Abs. 1 und 2 VRK). Gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK sind, ausser dem Zusammenhang, in gleicher Weise zu berücksichtigen jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (Bst. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine



Auslegung hervorgeht (Bst. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (Bst. c). Insbesondere die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses können als ergänzende Auslegungsmittel herangezogen werden (vgl. Art. 32 VRK).

**2.1.2** Den Ausgangspunkt der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen bildet der Wortlaut der vertraglichen Bestimmung. Der Text der Vertragsbestimmung ist aus sich selbst heraus gemäss seiner gewöhnlichen Bedeutung zu interpretieren. Diese gewöhnliche Bedeutung ist in Übereinstimmung mit ihrem Zusammenhang, dem Ziel und Zweck des Vertrags – bzw. der auszulegenden Vertragsbestimmung – und gemäss Treu und Glauben zu eruieren. Ziel und Zweck des Vertrags ist dabei, was die Parteien mit dem Vertrag erreichen wollen. Zusammen mit der Auslegung nach Treu und Glauben garantiert die teleologische Auslegung den «effet utile» des Vertrags (BGE 144 II 130 E. 8.2.1, 143 II 136 E. 5.2.2; DÖRR, a.a.O., Art. 31 VRK N. 3, 35 und 38 ff.; JEAN-MARC SOREL/VALÉRIE BORÉ EVENO, in: Corten/Klein [Hrsg.], *The Vienna Conventions on the Law of Treaties, A Commentary*, Bd. I, Brüssel 2011, Art. 31 VRK N. 27 und 51 ff.; MARK E. VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Leiden/Boston 2009, Art. 31 VRK N. 9 ff.). Der auszulegenden Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens ist unter mehreren möglichen Interpretationen demnach derjenige Sinn beizumessen, welcher ihre effektive Anwendung gewährleistet und nicht zu einem Ergebnis führt, das dem Ziel und Zweck der eingegangenen Verpflichtungen widerspricht (BGE 143 II 136 E. 5.2.2, 142 II 161 E. 2.1.3). Ein Vertragsstaat hat jedes Verhalten und jede Auslegung zu vermeiden, die dazu führt, dass er seinen internationalen Pflichten nicht nachkommt oder den Vertrag seines Sinns und Zwecks entleert (BGE 143 II 202 E. 6.3.1, 142 II 161 E. 2.1.3).

**2.1.3** Die vorbereitenden Arbeiten und Umstände des Vertragsschlusses sind (lediglich) subsidiäre Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die sich in Anwendung von Art. 31 VRK ergebende Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn diese Auslegung die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (Art. 32 Bst. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (Art. 32 Bst. b VRK; vgl. MICHAEL BEUSCH, *Der Einfluss «fremder» Richter – Schweizer Verwaltungsrechtspflege im internationalen Kontext*, in *Schweizer Juristen-Zeitung [SJZ] 109/2013 S. 349 ff., S. 351 f.*). Nebst den vorbereitenden Arbeiten können subsidiär auch weitere Auslegungselemente berücksichtigt werden. So ist in der schweizerischen Rechtsprechung und

Lehre unbestritten, dass der offizielle OECD-Kommentar ein wichtiges (ergänzendes) Hilfsmittel im Sinne von Art. 32 VRK bei der Auslegung von DBA-Bestimmungen darstellt, die dem OECD-MA nachgebildet sind (BGE 144 II 130 E. 8.2.2 f. m.Hw., 143 II 136 E. 5.2.3; vgl. RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISHA KRENGER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Einleitung N. 159 ff. m.Hw.; ausführlich zur Bedeutung des OECD-Kommentars und mit kritischer Würdigung: ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard, Bern 2015 [nachfolgend: Neuausrichtung], S. 70 ff., insb. 77 ff., die eher auf einen Beizug des Kommentars gestützt auf Art. 31 Abs. 1 oder 4 VRK plädiert).

## **2.2**

**2.2.1** Art. 27 Abs. 3 DBA-FR bestimmt, dass die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten sich bemühen, Schwierigkeiten, die bei der Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Zu diesem Zweck können die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten unmittelbar miteinander verkehren (Art. 27 Abs. 4 DBA-FR). Sie können somit sogenannte generelle Verständigungsvereinbarungen treffen, die der Auslegung der Abkommensbestimmungen dienen (vgl. zum Ganzen: BVGE 2010/7 E. 3.7.2).

**2.2.2** Mit generellen Verständigungsvereinbarungen der vorliegend in Frage stehenden Art (vgl. zu den Erscheinungsformen von Verständigungsvereinbarungen BVGE 2010/7 E. 3.7.1 f.) kann ein Doppelbesteuerungsabkommen weder ergänzt noch abgeändert werden; auch dürfen mit solchen Verständigungsvereinbarungen keine im Abkommen nicht vorgesehenen neuen Rechte oder Pflichten eingeführt werden (BVGE 2010/7 E. 3.7.7 und E. 3.7.10 f.; differenzierter indessen ANDREA OPEL, Fischen in trüben Gewässern – Rechtsstaatlich fragwürdige Gruppenauskünfte an die Niederlande, publiziert in: Jusletter vom 15. Februar 2016, N. 21 Fn. 50). Eine generelle Verständigungsvereinbarung kann zwar für die Abkommensauslegung von Relevanz sein; dies gilt aber nur insofern, als sie dem Abkommenswortlaut nicht zuwiderläuft (vgl. BVGE 2010/7 E. 3.7.11 m.Hw. auch auf ausländische Judikatur und Literatur; Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 6.3.1.4; vgl. auch für Frankreich und eine spezielle Verständigungsvereinbarung: Lecture du 13 mai 1983 du Conseil d'État, N° 28831, abrufbar unter <http://www.conseil-etat.fr/Decisions-Avis-Publications/Decisions/ArianeWeb>, letztmals besucht am 30. Juli 2018).

## 2.3

**2.3.1** Die heute geltende Fassung von Art. 28 DBA-FR wurde am 27. August 2009 unterzeichnet (vgl. Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 zum Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [und des zugehörigen Zusatzprotokolls], unterzeichnet am 9. September 1966 in Paris, in der geänderten Fassung der am 3. Dezember 1969 und am 22. Juli 1997 in Paris unterzeichneten Zusatzabkommen [AS 2010 5683, nachfolgend: «Zusatzabkommen 2009»]) und ist seit dem 4. November 2010 in Kraft (vgl. Art. 11 Abs. 1 Zusatzabkommen 2009). In zeitlicher Hinsicht findet sie auf Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre Anwendung, die ab dem 1. Januar nach Unterzeichnung des Zusatzabkommens 2009, und damit ab dem 1. Januar 2010 beginnen (Art. 11 Abs. 3 Zusatzabkommen 2009). Da das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 11. Mai 2016 datiert und für die Kalenderjahre 2010 – 2015 gestellt wurde, ist Art. 28 DBA-FR in der Fassung des Zusatzabkommens 2009 anwendbar (siehe zur zeitlichen Anwendung des Zusatzprotokolls E. 2.4.2).

**2.3.2** Nach der heute geltenden Fassung von Art. 28 DBA-FR tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen 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» (Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA-FR). Der Informationsaustausch ist durch Art. 1 DBA-FR (persönlicher Anwendungsbereich) und Art. 2 DBA-FR (sachlicher Anwendungsbereich) nicht eingeschränkt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA-FR).

Art. 28 Abs. 2 DBA-FR besagt, dass alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Abs. 1 erhalten hat, ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen. Sie «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. 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.»

Art. 28 Abs. 3 bestimmt, dass der ersuchte Staat nicht verpflichtet ist, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen (Bst. a), Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können (Bst. b) oder Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre public widerspräche (Bst. c).

Art. 28 Abs. 5 enthält insofern eine Gegenausnahme, als er bestimmt, dass Abs. 3 einem Vertragsstaat nicht erlaube, «die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Ungeachtet des Absatzes 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.»

## **2.4**

**2.4.1** Vorliegend ist weiter Ziff. XI des Zusatzprotokolls, welches integrierender Bestandteil des DBA-FR ist, relevant. Mit Bundesbeschluss vom 23. Dezember 2011 über eine Ergänzung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Frankreich (AS 2016 1193; nachfolgend: BB 2011) beschloss die Bundesversammlung, das Eidgenössische Finanzdepartement zu ermächtigen, in Ergänzung des zweiten Absatzes von Ziff. XI des Zusatzprotokolls die folgende Regelung zum Informationsaustausch in Steuerbelangen in geeigneter Form zu vereinbaren: Die im Amtshilfegesuch zu liefernden Angaben sind zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions»; sie sind jedoch nicht so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern (Art. 1 Abs. 1 BB 2011). Weiter wird festgehalten,

dass die Schweiz einem Amtshilfeersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Regelung gemäss Abs. 1 dann entspricht, wenn dargelegt ist, dass es sich nicht um eine «fishing expedition» handelt, und Frankreich die steuerpflichtige Person identifiziert, wobei die Identifikation auch auf andere Weise als durch Angabe des Namens und der Adresse erfolgen kann (Art. 1 Abs. 2 BB 2011). Abs. 3 ermächtigt die ESTV, auf eine gegenseitige Anerkennung der soeben in Abs. 2 dargestellten Auslegung hinzuwirken. Abs. 4 erweist sich für den vorliegenden Zusammenhang als nicht relevant. Art. 2 BB 2011 unterstellte den BB 2011 dem fakultativen Staatsvertragsreferendum, das indessen nicht ergriffen wurde.

**2.4.2** Gestützt auf den BB 2011 schlossen der Bundesrat und die Regierung der französischen Republik am 25. Juni 2014 die Vereinbarung 2014. Nach Art. 1 dieser Vereinbarung erhält Ziff. XI des Zusatzprotokolls den heute geltenden Wortlaut. Insbesondere wird gemäss Art. 1 Abs. 1 der Vereinbarung 2014 die Ziff. XI Abs. 3 Bst. a des Zusatzprotokolls aufgehoben und durch die heute geltende Bestimmung ersetzt. Gemäss Art. 2 Abs. 1 Vereinbarung 2014 notifizieren sich die Vertragsstaaten gegenseitig die Durchführung der innerstaatlichen Verfahren, die für das Inkrafttreten der vorliegenden Vereinbarung Voraussetzung sind, wobei die Vereinbarung am Tag des Eingangs der letzten dieser Notifikationen in Kraft tritt (dies geschah am 30. März 2016). Gleichzeitig statuieren Abs. 2 und 3 insofern Rückwirkungen (oder nach anderer Auffassung Begrenzungen der Rückwirkungen), als die Vereinbarung auf Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen, Anwendung findet (Abs. 2) bzw. Art. 1 Abs. 1 Anwendung auf Informationsbegehren über Sachverhalte Anwendung findet, welche Zeitperioden ab dem 1. Februar 2013 betreffen (Abs. 3). Art. 1 Abs. 1 der Vereinbarung 2014 (heutige Fassung von Ziff. XI 3. Abs. Bst. a Zusatzprotokoll) bezieht sich nach seinem klaren Wortlaut nicht nur auf Gruppenersuchen, sondern überhaupt auf Ersuchen, in denen die steuerpflichtigen Personen nicht namentlich genannt werden. Damit können immer, wenn eine Person anders als durch Nennung des Namens identifiziert wird, die Informationen erst ab dem 1. Februar 2013 geliefert werden (zur Frage, was dies konkret bedeutet: E. 3.2).

**2.5** Ziff. XI des Zusatzprotokolls hält im ersten Absatz fest, dass die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ein Begehren erst dann stellt, wenn alle in dessen innerstaatlichem Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Information ausgeschöpft sind. Dies deckt

sich inhaltlich mit Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG im innerstaatlichen Recht, wobei auch aufgrund von Art. 1 Abs. 2 StAhiG die Bestimmung des DBA-FR vorgeht, soweit sie vom StAhiG abweicht.

**2.6** Weiter soll gemäss dem zweiten Absatz von Ziff. XI des Zusatzprotokolls der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen «einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten «fishing expeditions» durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist.»

**2.6.1** Es handelt sich dabei um eine Anlehnung an den OECD-Kommentar zu Art. 26 des OECD-MA, wonach das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit («pertinence vraisemblable», «foreseeable relevance») der Balance zwischen dem angestrebten möglichst weitgehenden Austausch von Informationen und einer unerlaubten «fishing expedition» dient (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-197/2018 und A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.2, A-1916/2016 vom 20. Dezember 2017 E. 5.3.4, A-6011/2012 vom 13. März 2013 E. 7.4.1; vgl. ferner STEFAN OESTERHELT, Amtshilfe im internationalen Steuerrecht der Schweiz, publiziert in: Jusletter vom 12. Oktober 2009, Rz. 89). Gemäss der OECD liege eine «fishing expedition» vor, «lorsqu'elle [la demande] sollicite des renseignements dont il est peu probable qu'ils aient un lien avec une enquête ou un contrôle en cours», bzw. sie umschreibt diese als «speculative requests that have no apparent nexus to an open inquiry or investigation» bzw. es liege eine solche vor (OECD-Kommentar zu Art. 26 OECD-MA Ziff. 5; Wortlaut gemäss der Fassung von 2014, wobei dieser inhaltlich dem Update zu Art. 26 vom 17. Juli 2012 entspricht).

**2.6.2** Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Art. 5 Abs. 2 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Urteile des BVGer A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 2.4.2, A-197/2018 und A-200/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.2).

**2.6.3** Der OECD-Kommentar (zu dessen Tragweite: E. 2.1.3) nennt verschiedene Beispiele sowohl für Ersuchen, gestützt auf welche Amtshilfe zu

leisten ist, als auch solche, für die keine Amtshilfe zu leisten ist. Das Fallbeispiel f in Ziff. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA sowie das Fallbeispiel a in Ziff. 8.1 sind im vorliegenden Zusammenhang genauer anzuschauen (diese wurden erstmals im Update zu Art. 26 des OECD-Kommentars vom 17. Juli 2012 eingeführt, sind aber vorliegend, insbesondere aufgrund der vereinbarten Rückwirkung der Protokollbestimmungen, dazu E. 2.4 und 3.2, beizuziehen).

Gemäss Fallbeispiel f in Ziff. 8 hat ein Staat A Informationen zu allen Transaktionen erhalten, die mittels ausländischer Kreditkarten in einem bestimmten Jahr innerhalb seines Staatsgebiets ausgeführt wurden. Staat A hat diese Daten analysiert und eine Untersuchung eingeleitet, mittels der alle Kreditkartennummern identifiziert wurden, bei denen die Häufigkeit und das Muster der Transaktionen sowie die Art des Gebrauchs während dieses Jahres darauf hinweisen, dass die Karteninhaber im Staat A steuerlich ansässig sind. Staat A kann die Namen der Karteninhaber nicht mittels der üblichen Informationsquellen erhalten, die ihm gemäss dem inländischen Steuerverfahren zur Verfügung stehen, da die entscheidende Information sich nicht im Besitz oder unter der Kontrolle einer Person in seinem Rechtsbereich befinden. Mittels der Kreditkartennummer wird Bank B im Staat B als Herausgeberin der Karten identifiziert. Gestützt auf ein laufendes Verfahren oder eine Untersuchung stellt Staat A ein Informationersuchen an Staat B, in dem nach Namen, Adresse und Geburtstag der Karteninhaber der bestimmten Karten, welche während der Untersuchung identifiziert wurden, gefragt wird, sowie jeder anderen Person, die eine Unterschriftsberechtigung für diese Karten hatte. Staat A nennt die relevanten individuellen Kreditkartennummern und liefert die oben genannten Informationen, um zu zeigen, dass die verlangten Informationen für die Untersuchung und – allgemeiner – für die Verwaltung und die Durchsetzung seiner Steuergesetzgebung voraussichtlich erheblich sind.

Demgegenüber ist im Fallbeispiel a von Ziff. 8.1 von einem Staat A die Rede, der die ansässigen Personen auf Grundlage ihres weltweiten Einkommens besteuert. Die zuständige Behörde im Staat A ersucht jene des Staates B um Name, Geburtsdatum und -ort der Einwohner des Staates A, die ein Bankkonto bei der in Staat B domizilierten Bank B halten, eine Unterschriftsberechtigung für ein solches besitzen oder ein Interesse als Begünstigter an einem solchen Bankkonto haben, sowie um die Kontostände (einschliesslich Informationen über alle Vermögenswerte, die in solchen Konten gehalten werden). Im Ersuchen wird ausgeführt, es sei bekannt,

dass es bei der Bank B zahlreiche ausländische Kontoinhaber gebe, enthält aber keine weiteren Informationen.

**2.7** Im dritten Absatz von Ziff. XI des Zusatzprotokolls werden schliesslich verschiedene Informationen festgehalten, die der ersuchende Staat dem ersuchten Staat geben muss. Es handelt sich um folgende:

«a) 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;

b) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;

c) die Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;

d) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;

e) soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. Jedes Mal, wenn die zuständige Behörde des ersuchenden Staates im Rahmen eines Auskunftsbegehrens für Bankinformationen vom Namen des Bankinstituts, in welchem die betreffende steuerpflichtige Person ein Konto unterhält, Kenntnis erhält, muss sie diese Information dem ersuchten Staat mitteilen.

Es besteht Einvernehmen darüber, dass die oben genannten Buchstaben a)-e) so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch für die Anwendung von Artikel 28 dieses Abkommens nicht behindern.»

Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAhiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

**2.8** Das Bundesgericht hat in Bezug auf das DBA-NL, in dem das DBA selbst, ein Protokoll und eine Verständigungsvereinbarung vorlagen, festgehalten, dass diese Rechtstexte bei der Auslegung eine Einheit bildeten, zumal sich die Verständigungsvereinbarung auf einen Bundesbeschluss stützte (BGE 143 II 136 E. 5.3.2). Dies hat umso mehr auch für das DBA-FR zu gelten. Bei der Vereinbarung 2014 handelt es sich um eine solche zwischen dem Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik, bei der Verständigungsvereinbarung zum DBA-NL (nur) um eine Verständigungsvereinbarung zwischen schweizerischen und niederländischen Steuerbehörden.



**2.9** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteil des BGer 2C\_28/2017 vom 16. April 2018 [zur Publikation vorgesehen] E. 4.4). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (vgl. statt vieler BGE 139 II 451 E. 2.2.1, 139 II 404 E. 9.5; Urteile des BVGer A-525/2017 vom 29. Januar 2018 E. 2.6.3, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.3). Das Vertrauensprinzip steht einer Nachfrage beim ersuchenden Staat nach weiteren Erklärungen nicht entgegen, sofern erhebliche Zweifel an dessen Darstellung bestehen (Urteil des BGer 2C\_28/2017 vom 16. April 2018 [zur Publikation vorgesehen] E. 3.3.2 und 4.4; Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.2.1).

## **2.10**

**2.10.1** Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind».

**2.10.2** Aus der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, dass dann, wenn eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, zu prüfen ist, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gemäss dem Bundesgericht wird das legitime Vertrauen, das die Schweiz in eine Zusage des ersuchenden Staates hat, (jedenfalls dann) verletzt und damit gegen diesen Grundsatz verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheime Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt. Soweit in einer solchen Konstellation der zweite Teil von Art. 7 Bst. c StAhiG, der sich auf tatsächlich in der Schweiz strafbare Handlungen bezieht (vgl. BGE 143 II 202 E. 8.5.6), anwendbar ist, hat dies zur Folge, dass die Schweiz nicht auf ein entsprechendes Amtshilfeersuchen eintreten darf. Mit anderen Worten findet gemäss bundesgerichtli-

cher Rechtsprechung Art. 7 Bst. c StAhiG nur dann Anwendung, wenn gemäss internationalem öffentlichem Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt. Darf die Leistung von Amtshilfe aufgrund des Völkerrechts verweigert werden, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_1042/2016 vom 12. Juni 2018 E. 5.3.1; Urteile des BVerfG A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 3, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.3.5).

### **3.**

Das vorliegende Amtshilfeersuchen nennt zumindest die in Ziff. XI 3. Absatz Bst. b, c, d und e Zusatzprotokoll aufgezählten Informationen.

**3.1** Die Beschwerdeführerin macht geltend, Frankreich habe keine Gegenseitigkeitserklärung (also keine Erklärung, die Informationen beschaffen zu können, wenn sie sich in seiner Zuständigkeit befänden: vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG bzw. für das DBA-FR E. 2.3.2 3. Absatz) beigebracht. Es ist zwar richtig, dass die DGFP nicht explizit bestätigt hat, die entsprechenden Informationen liefern zu können, wenn sie sich in ihrer Zuständigkeit befänden. Die DGFP hält aber fest, dass das Ersuchen den Bestimmungen des Abkommens entspreche. Darin eingeschlossen ist auch die im Abkommen selbst enthaltene Bestimmung, wonach der ersuchte Staat nicht verpflichtet ist, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen (Art. 28 Abs. 3 Bst. a DBA-FR) und Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können (Art. 28 Abs. 3 Bst. b DBA-FR). Weitergehende Anforderungen enthält das DBA-FR diesbezüglich nicht. Die entsprechende Gegenrechtserklärung ist somit – soweit sie notwendig ist – in der allgemeinen Zusicherung enthalten.

**3.2** Fraglich ist damit in Bezug auf die Eintretensvoraussetzungen einzig noch, welche Fassung von Ziff. XI 3. Absatz Bst. a des Zusatzprotokolls vorliegend relevant ist (dazu schon E. 2.4.2) und ob die Identitätsmerkmale der betroffenen Personen klar genug genannt werden. Darauf ist im Folgenden einzugehen.

**3.2.1** Das vorliegende Ersuchen nennt die Namen der betroffenen Personen nicht. Vielmehr werden diese über Kontonummern sowie «Personennummern», die ihnen von der Bank zugeteilt wurden, identifiziert. Als erstes

ist daher zu prüfen, ob diese Art der Identifizierung vom DBA-FR überhaupt zugelassen ist.

**3.2.2** Die heute geltende Bestimmung in Ziff. XI 3. Absatz Bst. a Zusatzprotokoll sowie der Einleitungssatz lauten: «Bei einem Informationsbegehren haben die ersuchenden Behörden den Behörden des ersuchten Staates folgende Informationen zu liefern: a) 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». Die Nennung des Namens der betroffenen Person durch den ersuchenden Staat wird demnach nicht vorausgesetzt. Zuvor lautete dieser Buchstabe: «Bei einem Informationsbegehren haben die ersuchenden Behörden den Behörden des ersuchten Staates folgende Informationen zu liefern: a) Namen und Adresse der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person und sofern verfügbar weitere Angaben, welche die Identifikation erleichtern (wie Geburtsdatum oder Zivilstand)» (Art. 10 Zusatzabkommen 2009). Die Nennung des Namens war damit damals vorausgesetzt.

**3.2.3** Die Vereinbarung 2014 und damit auch die geänderte Fassung von Ziff. XI des Zusatzprotokolls traten jedoch erst mit dem Austausch der Notifikationsschreiben am 30. März 2016 in Kraft. Allerdings sieht die Vereinbarung 2014 Rückwirkungen einerseits in Bezug auf die betroffenen Kalender- und Geschäftsjahre, nämlich jene, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen, und andererseits betreffend Informationsbegehren ohne Namensnennung, welche Zeitperioden ab dem 1. Februar 2013 betreffen, vor (E. 2.4.2). Gemäss Vereinbarung 2014 ergibt sich damit folgende zeitliche Anwendung: Trotz des Inkrafttretens auf den 30. März 2016 (vgl. Art. 2 Abs. 1 Vereinbarung 2014) ist die Vereinbarung 2014 bereits auf Amtshilfeersuchen anwendbar, die Kalender- oder Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen, betreffen (Art. 2 Abs. 2 Vereinbarung 2014). Davon ausgenommen ist Art. 1 Abs. 1 Vereinbarung 2014, demgemäss die Identität einer betroffenen Person nicht zwingend durch Angabe des Namens festgestellt werden muss. Dieser findet Anwendung auf Amtshilfeersuchen, welche Sachverhalte ab dem 1. Februar 2013 betreffen (Art. 2 Abs. 3 Vereinbarung 2014).

**3.2.4** Damit gilt die Regelung, wonach ein Amtshilfeersuchen gestützt auf das DBA-FR den Namen der betroffenen Person nicht zu nennen braucht, erst für Sachverhalte ab dem 1. Februar 2013. Die Pressemitteilung des SIF vom 30. März 2016 (abrufbar unter <https://www.sif.admin.ch/>

sif/de/home/dokumentation/medienmitteilungen/medienmitteilung.msg-id-61163.html; letztmals besucht am 30. Juli 2018), die anderes impliziert, ist nicht verbindlich und ändert daran nichts. Auch bezieht sich die zeitliche Anwendung für Ersuchen ohne Namensnennung gemäss dem klaren Wortlaut – und dieser ist entscheidend (E. 2.1.2) – nicht nur auf Gruppenersuchen, sondern auch auf alle anderen Ersuchen, die den Namen der betroffenen Person nicht nennen. Art. 2 Abs. 3 Vereinbarung 2014 regelt die zeitliche Anwendung von Art. 1 Abs. 1, der wiederum klar davon spricht, dass «die Identität der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person» genannt sein muss, «wobei diese Information mittels Angabe des Namens der betreffenden Person oder weiterer Informationen, welche ihre Identifikation ermöglichen, geliefert werden kann» («l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, cette information pouvant résulter de la fourniture du nom de cette personne ou de tout autre élément de nature à en permettre l'identification»). Davon sind auch Einzlersuchen erfasst. Sofern ein Ersuchen, wie dies vorliegend der Fall ist, die Namen der betroffenen Personen nicht nennt, sondern diese anders zu identifizieren sind, können damit nur Informationen ausgetauscht werden, die Zeitperioden nach dem 1. Februar 2013 betreffen (E. 2.4.2 und 3.2.3). Unterlagen, die ausschliesslich die Zeit vor dem 1. Februar 2013 betreffen, sind daher nicht zu übermitteln. Auch können Kundenbeziehungen, die vor dem 1. Februar 2013 aufgelöst worden sind, im vorliegenden Fall nicht mitgeteilt werden. Es ist also nicht so, dass Amtshilfeersuchen ohne Namensnennung erst ab dem 1. Februar 2013, dann aber auch für Zeitperioden ab dem Jahr 2010 gestellt werden könnten, sondern es dürfen bei Ersuchen ohne Namensnennung nur Informationen, die aus Zeitperioden ab dem 1. Februar 2013 stammen, geliefert werden. Art. 2 Abs. 3 Vereinbarung 2014 spricht eindeutig von «Sachverhalte[n], welche Zeitperioden ab dem 1. Februar 2013 betreffen» («faits survenus pour toute période commençant à compter du 1<sup>er</sup> février 2013»). Das Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 2.2, welches die Vorinstanz zur Stützung ihrer Auffassung heranzieht, ist vorliegend nicht einschlägig, war dort doch (betreffend das Abkommen vom 7. Mai 1965 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen [SR 0.672.971.41; DBA-SE]) weder im Bundesbeschluss noch in der Verständigungsvereinbarung der zeitliche Anwendungsbereich geregelt.

**3.2.5** Die Beschwerdeführerin bringt vor, Ziff. XI 3. Absatz Bst. a des Zusatzprotokolls sei nicht rechtsgültig geändert worden. Die Vereinbarung 2014 sprengt inhaltlich den Rahmen der im BB 2011 enthaltenen Ermächtigung. Insbesondere macht die Beschwerdeführerin geltend, die Änderung habe in Form einer Verständigungsvereinbarung erfolgen müssen. Damit sei nicht die erforderliche Form gewählt worden.

**3.2.5.1** Inhaltlich wurde zwar nicht wörtlich, aber doch sinngemäss das umgesetzt, was im BB 2011 vorgeschrieben war. Der genaue Wortlaut wurde durch den BB 2011 auch nicht vorgegeben, sondern nur der Sinn der Regelung. Damit bewegt sich das Zusatzprotokoll inhaltlich im Rahmen der Delegationsnorm des BB 2011 (zur Frage der völkerrechtlichen Verbindlichkeit: E. 3.2.5.3).

**3.2.5.2** Was die Form anbelangt, ist zunächst festzustellen, dass eine Verständigungsvereinbarung eine internationale Vereinbarung auf Verwaltungsebene ist. Das Zusatzprotokoll ist demgegenüber eine internationale Vereinbarung zwischen den Regierungen. Schon das ursprüngliche Zusatzprotokoll wurde zwischen dem Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der französischen Republik abgeschlossen. Es war auf schweizerischer Seite nicht die ESTV, wie die Beschwerdeführerin anzunehmen scheint, die das Zusatzabkommen änderte, sondern der Bundesrat. Es wurde von denselben Gremien geändert, die es abgeschlossen hatten, wobei inhaltlich die Vorgaben des demokratisch legitimierten (E. 2.4.1) BB 2011 beachtet wurden. Dem Willen des Parlaments, nämlich im Verhältnis mit Frankreich die Vorgaben an den internationalen Standard anzupassen, wurden so besser Genüge getan, als lediglich mittels Verständigungsvereinbarung. Auch die Rechtssicherheit ist durch die Änderung des Zusatzprotokolls höher, als wenn nur eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen worden wäre. Jedenfalls wurde mit der Änderung des Zusatzprotokolls erreicht, was die Bundesversammlung vorgegeben hat und zwar beständiger, als wenn die Form einer Verständigungsvereinbarung gewählt worden wäre.

**3.2.5.3** Aus dem allgemeinen verwaltungsrechtlichen Grundsatz des Selbsteintritts (Evokation), der sich aus der hierarchischen Struktur der Bundesverwaltung ableitet und seinen Niederschlag in Art. 47 Abs. 4 und Art. 38 des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG, SR 172.010) findet, ergibt sich sodann, dass die übergeordneten Verwaltungseinheiten und der Bundesrat jederzeit ein-

zelne Geschäfte, für die eine untergeordnete Stelle zuständig ist, zum Entscheid an sich ziehen können (BVG 2010/7 E. 3.7.2; vgl. THOMAS SÄGESSER, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz [RVOG], 2007, Art. 47 RVOG N. 36 ff.). Als der ESTV übergeordnete Einheit kann der Bundesrat damit Aufgaben, die jener übertragen wurden, an sich ziehen. Ausschlaggebend ist aber ohnehin, dass der Wille der Bundesversammlung umgesetzt und eine entsprechende Vereinbarung mit Frankreich geschlossen wurde. Damit wurde dem in der Verfassung festgehaltenen Verständnis, wonach die Aussenpolitik grundsätzlich in der gemeinsamen Verantwortung von Regierung und Parlament liegt (Art. 184 und Art. 166 BV; vgl. OPEL, Neuausrichtung, a.a.O., S. 9), nachgekommen. Selbst wenn im Übrigen die Form als mangelhaft angesehen werden müsste, was wie gesagt nicht der Fall ist, wäre die Schweiz nach Treu und Glauben an die Vereinbarung gebunden (vgl. insb. Art. 27 und 46 VRK), wäre doch die innerstaatliche Unzuständigkeit nicht leicht zu erkennen gewesen (vgl. allgemein: OPEL, Neuausrichtung, a.a.O., S. 13 f.). Nur am Rande sei nochmals (E. 3.2.4) das Urteil des Bundesgerichts 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 2.2 betreffend das DBA-SE erwähnt. Hier war es (was dem Urteil nicht entnommen werden kann) das SIF, welches eine Vereinbarung mit Schweden im Namen des Bundesrates unterzeichnete, und nicht die eigentlich damit beauftragte ESTV. Zumindest hat das Bundesgericht in diesem Verfahren keinen Anlass gesehen, auf die Frage der Zuständigkeit von Amtes wegen einzugehen.

**3.3** Die vorliegend zu betrachtenden Listen (Sachverhalt Bst. A.b.a) stammen aus einer Zeit vor dem Inkrafttreten der Änderung von Art. 28 DBA-FR und vor Anwendbarkeit von dessen geänderter Fassung (E. 2.3.1). Die Rechtsprechung hat jedoch verschiedentlich festgehalten, dass die Unterlagen, aus denen sich ein Verdacht auf Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten ergibt, aus einer Zeit vor der Anwendbarkeit des Abkommens stammen können (Urteil des BGer 2C\_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 1.2.2 und 6.5). Damit spricht – sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – nichts dagegen, dass die DGFP ihr Amtshilfeersuchen auf Unterlagen stützt, die die Jahre 2006 und 2008 betreffen, während Amtshilfe (grundsätzlich; siehe E. 2.3.1 und 2.4.2) gegebenenfalls erst für Informationen ab dem Jahr 2010 geleistet werden kann. Voraussetzung dafür ist, dass aufgrund der «alten» Informationen eine gewisse Wahrscheinlichkeit besteht, dass Unregelmässigkeiten auch für die unter das Abkommen fallenden Steuerperioden bestehen.

### 3.4

**3.4.1** Die Zusicherung Frankreichs, in der Schweiz unrechtmässig erlangte Daten nicht zur Stellung eines Amtshilfeersuchens zu verwenden, bezieht sich, soweit ersichtlich (Medienmitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 12. Februar 2010, abrufbar unter: <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-31623.html>; letztmals besucht am 30. Juli 2018), ausschliesslich auf Daten, die bei der HSBC-Filiale in Genf «entwendet» wurden. Damit liegt in Bezug auf die vorliegend relevanten Daten der Beschwerdeführerin keine Zusicherung Frankreichs vor, die Daten nicht zu verwenden. Selbst wenn also zu Beginn der Datenerhebung eine nach schweizerischem Recht strafbare Handlung gestanden haben und keine Durchbrechung der Kausalkette aufgrund der weiteren Ermittlungen vorliegen sollte, würde das vorliegende Amtshilfeersuchen nicht gegen das Prinzip von Treu und Glauben verstossen. Ob im Rahmen der Beschlagnahmung der Dokumente der UBS Deutschland AG und der Weitergabe dieser Dokumente von Deutschland an Frankreich Gesetze missachtet wurden, ist umso weniger zu prüfen, als – wenn überhaupt – jedenfalls kein schweizerisches Recht verletzt worden wäre.

**3.4.2** Am Gesagten ändert auch der Auftrag der Bundesversammlung an den Bundesrat nichts, er habe der Regierung der Französischen Republik die Erklärung abzugeben, dass die Schweiz keine Amtshilfe in Steuersachen leiste, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruhe, und dass die Schweiz in einem solchen Fall Rechtshilfe verlange (Art. 3 Abs. 1 des Bundesbeschlusses vom 18. Juni 2010 über die Genehmigung eines Zusatzabkommens zum Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Frankreich, AS 2010 5681). In Abs. 2 von Art. 3 dieses Bundesbeschlusses wird festgehalten, dass der Bundesrat darauf hinarbeite, von Frankreich eine entsprechende Erklärung zu erhalten. Dieser einseitig dem Bundesrat erteilte Auftrag ist völkerrechtlich für die Anwendung des DBA-FR ohnehin nicht bindend, weshalb im vorliegenden Zusammenhang nicht wesentlich ist, ob der Bundesrat mit der genannten Erklärung Frankreichs diesen Auftrag erfüllt hat.

**3.5** Die Beschwerdeführerin macht geltend, «Listenersuchen» seien von Gesetzes wegen nicht vorgesehen. Es gebe Ersuchen im Einzelfall und Gruppensuchen.

Dass es Ersuchen im Einzelfall gibt, ist unbestritten. Das Gesetz selbst definiert sodann nur die Gruppensuchen als besondere Art von Amtshilfeersuchen (Art. 3 Bst. c StAhiG). Zwar werden in der Regel Begriffe wie

«Amtshilfeersuchen» und «betroffene Person» im Singular verwendet. Daraus lässt sich aber nicht schliessen, dass Amtshilfeersuchen, die eine Mehrzahl von Personen betreffen, bei denen es sich aber nicht um Gruppensuchen im Sinn des Gesetzes handelt, nicht zulässig wären. Es ist auch nicht zu verkennen, dass in der Praxis weitere Formen vorkommen und von der Rechtsprechung anerkannt sind. Sie hat für verschiedene dieser Formen Anforderungen formuliert, die sich aus den Umständen ergeben. So werden Ersuchen, die mehrere namentlich bekannte Personen betreffen, die in einem nahen Verhältnis zueinander stehen (beispielsweise Ehegatten, Geschäftspartner oder eine Gesellschaft und deren Inhaber), in der Regel als Einzellersuchen behandelt, ohne dass dies bisher weiter thematisiert worden wäre. Erfolgt die Identifizierung der betroffenen Person(en) nicht mittels Namen, sondern beispielsweise über eine Kreditkarten- oder Banknummer, handelt es sich ebenfalls um Einzellersuchen. Jedoch werden zusätzliche Kriterien verlangt, so genügende Hinweise darauf, dass es sich beim gesuchten Inhaber um eine im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person handelt.

### **3.6**

**3.6.1** In Bezug auf eine Liste mit neun Kreditkartennummern hat das Bundesgericht die Voraussetzungen, die für ein Gruppensuchen erfüllt sein müssen, als analog anwendbar erklärt (BGE 143 II 628 E. 5.1). Diese, in der amtlichen Sammlung publizierte, bundesgerichtliche Rechtsprechung neueren Datums ist vom Bundesverwaltungsgericht nicht in Frage zu stellen. Daran ändern auch die Vorbringen der ESTV nichts, eigentlich handle es sich beim sog. «Listenersuchen» um eine Vielzahl von Einzellersuchen. Letzteres hat das Bundesgericht zwar für eine Liste, die die Namen der betroffenen Personen enthielt, festgehalten (Urteil des BGer 2C\_893/2015 vom 16. Februar 2017 [in BGE 143 II 202 nicht publizierte] E. 12.1). In diesem Fall waren aber – wie erwähnt – die Namen der Steuerpflichtigen der ersuchenden Behörde bekannt. Dies erlaubt einer ersuchenden Behörde in der Regel, weitgehend eigene Untersuchungen zu führen und Namen auszuschliessen, so dass der ersuchte Staat nicht übermässig beansprucht wird. Zudem ist jenes Urteil älter als BGE 143 II 628 und die entsprechende Erwägung wurde nicht in der BGE-Sammlung publiziert. Aus diesen Gründen ist vorliegend auf das neuere, in BGE 143 II 628 publizierte Urteil des Bundesgerichts abzustellen. Zur gegen dieses geäusserten Kritik der ESTV wird sich allenfalls zu gegebener Zeit das Bundesgericht äussern.



**3.6.2** Das Bundesgericht hält nun in seinem Urteil BGE 143 II 628 E. 5.1 fest, es handle sich bei dem Ersuchen, das sich auf eine Liste mit neun Kreditkartennummern stützt, nicht um ein Gruppensuchen, denn das Amtshilfeersuchen betreffe eine bestimmte Anzahl Personen, die mittels Kreditkartennummer identifiziert würden. Dennoch nenne das Amtshilfeersuchen, wie bei den Gruppensuchen, weder den Namen noch die Adresse der betroffenen Personen, so dass die Amtshilfe nur gewährt werden könne, wenn eine Übereinkunft dies explizit vorsehe. Unter diesem Gesichtspunkt erscheine der Unterschied zwischen Gruppensuchen und (kollektivem) Ersuchen, welches die Personen auf andere Weise als mittels Namen und Adresse identifiziere, sehr klein. Unter diesen Umständen rechtfertige es sich aus Gründen der Kohärenz, auf jene Kriterien zurückzugreifen, die das Bundesgericht in BGE 143 II 136 (dort ging es um ein Gruppensuchen) entwickelt habe, um zu bestimmen, ob das Amtshilfeersuchen eine verbotene «fishing expedition» darstelle (Urteil des BVGer A-5652/2017 und A-5659/2017 vom 19. Juli 2018 E. 3.2.1 auch zum Folgenden).

**3.7** Das Bundesgericht zählt im genannten BGE 143 II 628 E. 5.2 mit Hinweis auf BGE 143 II 136 E. 6.1.2 die entsprechenden Kriterien auf, die erfüllt sein müssen, damit ein Amtshilfeersuchen ein zulässiges Gruppensuchen darstelle:

1. Das Ersuchen muss eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthalten, die die spezifischen Tatsachen und Umstände beschreibt, die zum Ersuchen geführt haben.
2. Es muss das anwendbare Steuerrecht und die Motive nennen, die es erlauben, davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen, die in diese Gruppe fallen, ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt haben.
3. Es muss aufzeigen, dass die verlangten Informationen geeignet sind, für die Erfüllung der Pflichten zu sorgen.

### **3.8**

**3.8.1** Vorliegend erfolgt die Identifizierung der betroffenen Personen nun nicht über eine Kreditkartennummer, sondern über eine Kontonummer bzw. über von der Bank vergebene andere Identitätsnummern. Die Identifizierung der betroffenen Personen mittels Kontonummer ist mit jener mittels Kreditkarte vergleichbar. In beiden Fällen muss die Bank bzw. die Herausgeberin der Kreditkarte die Personen namentlich identifizieren. Damit ist die gerade genannte bundesgerichtliche Rechtsprechung zu einer Liste mit Kreditkartennummern für das vorliegende Amtshilfeersuchen, in dem

die Identifizierung der betroffenen Personen über eine ungleich längere Liste mit Kontonummern erfolgt, einschlägig. Die Bestimmungen zu Gruppensuchen sind damit, auch wenn es sich nicht um ein «klassisches» Gruppensuchen mit Identifizierung über Verhaltensmuster handelt, gemäss der genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung analog anzuwenden.

**3.8.2** Zwar ist der ESTV zuzustimmen, dass das Fallbeispiel f in Ziff. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA keinen Verdacht auf ein Steuerdelikt voraussetzt (vgl. E. 2.6.3). Das Bundesgericht nennt in seinem Urteil aber genau dieses Beispiel. Es kommt trotzdem zum Schluss, dass die Kriterien für Gruppensuchen analog auf «Listensuchen» anzuwenden seien (BGE 143 II 628 E. 5.1, 5.2 und 5.4). Abgesehen davon, dass es sich beim OECD-Kommentar ohnehin nur um ein Hilfsmittel ohne Rechtswirkung handelt, muss unter diesen Umständen nicht mehr darauf eingegangen werden, ob der vorliegende Sachverhalt mit jenem im Fallbeispiel f in Ziff. 8 des OECD-Kommentars zu Art. 26 OECD-MA soweit vergleichbar ist, dass dieses Fallbeispiel einschlägig wäre.

### **3.9**

**3.9.1** Die erste vom Bundesgericht genannte Voraussetzung ist, dass das Ersuchen eine detaillierte Beschreibung der Gruppe enthalten muss, die die Tatsachen und speziellen Umstände nennt, die zum Ersuchen geführt haben (E. 3.7). Eine detaillierte Beschreibung der Gruppe ist vorliegend darin zu erblicken, dass die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen mittels Nummern auf drei Listen identifizierbar sind. Die Gruppe ist damit genügend detailliert beschrieben, damit eindeutig ist, wer in diese Gruppe gehört. Damit erweist sich die erste Voraussetzung als erfüllt.

**3.9.2** Die dritte Voraussetzung, dass nämlich aufgezeigt werden muss, dass die verlangten Informationen geeignet sind, für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten zu sorgen (E. 3.7), bietet keinen Anlass für Diskussionen, ist doch die Aufdeckung eines bisher bei der Steuererklärung nicht angegebenen Kontos – sofern ein solches besteht – geeignet, dafür zu sorgen, dass die Steuerpflichtigen zukünftig ihre Pflichten erfüllen und dass rückwirkend die Steuern für dieses Konto erhoben werden können.

### **3.9.3**

**3.9.3.1** Was die verbleibende zweite Voraussetzung betrifft, so muss das Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und die Motive nennen, die es erlauben, davon auszugehen, dass die Steuerpflichtigen, die in

diese Gruppe fallen, ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt haben (E. 3.7). Anders als bei Ersuchen im Einzelfall genügt es daher nicht, wenn die ersuchende Behörde kontrollieren möchte, ob die betroffenen Personen ihren Pflichten nachgekommen sind, sondern es müssen Anhaltspunkte vorliegen, dass dies gerade nicht der Fall ist. In Anbetracht einerseits des Umstandes, dass ein Ersuchen wie das vorliegende mit einem immensen Aufwand sowohl für den ersuchten Staat als auch für die involvierte Informationsinhaberin verbunden ist, sowie andererseits des Umstandes, dass viele Personen und eine grosse Datenmenge betroffen sind, rechtfertigt sich dies insbesondere unter Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsprinzips. Nicht zu verkennen ist überdies, dass ein Staat in der Regel auch bei Ersuchen im Einzelfall zumindest einen gewissen Verdacht hegen wird, dass die betroffene Person ihren Pflichten nicht nachgekommen ist. Dies ergibt sich aus dem Subsidiaritätsprinzip, wonach der ersuchende Staat erst die (üblichen) innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft haben muss, um die gewünschten Informationen zu erhalten. Diesen Aufwand wird er nur in Verdachtsfällen oder für Stichproben betreiben.

**3.9.3.2** Damit ist zu prüfen, ob im vorliegend relevanten Amtshilfeersuchen das anwendbare Steuerrecht und ob (genügende) Anhaltspunkte genannt werden, wonach die in die Gruppe fallenden Personen ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt haben.

**3.9.3.3** Zwar wird das anwendbare Steuerrecht im Ersuchen genannt, doch wird nicht konkret und rechtsgenügend substantiiert vorgebracht, die in die Gruppe fallenden, also mittels Liste identifizierbaren Steuerpflichtigen hätten ihre Pflichten nicht erfüllt. Das Ersuchen beschränkt sich auf statistische Nachweise, indem dort festgehalten wird, von [mehreren Tausend] Selbstanzeigen hätten 91 % Personen betroffen, die Konten bei schweizerischen Banken gehabt hätten. [mehrere Tausend] hätten Konten bei der UBS gehabt. Gegen die Bank sei [in den Jahren 2013 und 2014] eine Untersuchung wegen [Delikt] eingeleitet worden. Gegen die UBS France SA seien entsprechende Verfahren wegen Beihilfe eingeleitet worden. Die Jahre, aus denen die übermittelten Daten stammten, nämlich 2006 und 2008, seien jene Jahre, in denen die Bank verdächtigt werde, ein weitläufiges Steuerhinterziehungssystem in Frankreich aufgebaut zu haben. Unter diesen Umständen müsse die DGFP zwingend systematische Kontrollen der von der deutschen Steuerbehörde übermittelten Informationen durchführen. Bei den Personen auf der Liste A habe es sich zu 97 % um solche mit französischer Ansässigkeit gehandelt. Bei einem Drittel seien bisher Untersuchungen eingeleitet worden. Die Hälfte sei abgeschlossen, wobei

sich gezeigt habe, dass diese Personen entweder über nicht deklarierte Konten verfügt oder sich selber angezeigt hätten. Die Kontonummern auf den Listen B und C seien mit bereits bekannten Nummern abgeglichen worden. Es habe sich ergeben, dass alle kontrollierten Konten (10 %) in Frankreich ansässige Personen betroffen hätten (vgl. Sachverhalt Bst. A.b.c und A.b.d).

**3.9.3.4** Es ist daher weiter darauf einzugehen, ob diese statistischen Nachweise genügende Anhaltspunkte darstellen, damit angenommen werden kann, die in die Gruppe fallenden Personen hätten ihre steuerlichen Pflichten nicht erfüllt. Das Bundesverwaltungsgericht ist gehalten, diese Prüfung vorzunehmen, hat es doch insbesondere darüber zu befinden, ob allenfalls eine «fishing expedition» vorliegt.

**3.9.3.5** In den «Kreditkartenfällen» ergab sich der Verdacht, die betroffenen Personen hätten ihre Steuerpflichten nicht erfüllt, daraus, dass über einen längeren Zeitraum im ersuchenden Staat mittels ausländischer Kreditkarte grössere Mengen an Bargeld aus Bankomaten bezogen wurden, was nicht dem üblichen Gebrauch von Kreditkarten entspricht. Hingegen ist das Innehaben ausländischer Bankkonten, zumal in einem Nachbarstaat, noch nicht per se ungewöhnlich, insbesondere bei Doppelbürgern oder Personen, die in diesem Staat gelebt und/oder gearbeitet haben. Daher erweist sich auch die Rechtsprechung des Bundesgerichts, die zu hinterfragen ohnehin nicht Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts ist (E. 3.6.1), wonach die zu den Gruppensuchen entwickelte Rechtsprechung auf «Listensuchen» sinngemäss anzuwenden ist, als überzeugend, trägt sie doch unter anderem dazu bei, den Aufwand im ersuchten Staat auf ein zulässiges Mass zu reduzieren.

**3.9.3.6** Es ist auch nicht zu übersehen, dass die vorliegende Anfrage starke Ähnlichkeit mit einer «fishing expedition» aufweist, wie sie im Beispiel a in Ziff. 8.1 im OECD-Kommentar zu Art. 26 dargestellt wird (E. 2.6.3). Demnach soll ein Amtshilfeersuchen, das sämtliche in einem bestimmten Land ansässige Kunden einer Bank erfragt, unzulässig sein. Die einzigen zwei ersichtlichen Unterschiede zum vorliegenden Verfahren liegen darin, dass einerseits hier die Kontonummern bekannt sind und allenfalls nicht sämtliche zum damaligen Zeitpunkt als in Frankreich ansässig angesehene Kunden auf den Listen stehen, und dass andererseits der ersuchende Staat geltend macht, mehrere Personen, welche auf der Liste stünden, seien ihren steuerlichen Pflichten nicht nachgekommen. Ob diese Unterschiede genügen, um vorliegend eine konkrete Anfrage und keine

«fishing expedition» anzunehmen, kann aber offenbleiben, wie im Folgenden zu zeigen ist.

**3.9.3.7** Es ist nämlich festzuhalten, dass die ersuchende Behörde zwar geltend macht, die auf der Liste A stehenden Personen hätten zu einem Grossteil ihre steuerlichen Pflichten zumindest bis zur Selbstanzeige nicht erfüllt, doch lassen sich daraus nicht zwingend Schlüsse in Bezug auf die Listen B und C ziehen. Dass jene Personen auf den Listen B und C, die bereits durch die ersuchende Behörde identifiziert werden konnten, allesamt in Frankreich steuerpflichtig sind, erstaunt nicht, wurde die Liste doch nur mit in Frankreich steuerpflichtigen Personen abgeglichen. Daraus lassen sich aber keine Schlüsse auf die übrigen Personen ziehen. Genauso gut ist möglich, dass Frankreich die in Frankreich steuerpflichtigen Personen bereits weitgehend ausfindig machen konnte. Selbst für die Liste A ist festzuhalten, dass ein (nicht bezifferter) Teil der steuerpflichtigen Personen mittlerweile «steuerkonform» ist, so dass sich für diese Personen der Verdacht auf nicht konformes Verhalten gerade nicht bestätigt hat.

**3.9.3.8** Auch der Umstand, dass ein Grossteil derjenigen Personen, die an freiwilligen Regularisierungsprogrammen teilgenommen haben, Konten bei schweizerischen Banken hatten, genügt nicht. Im Gegenteil lässt sich genauso gut begründen, dass vermutlich die meisten Personen, die nicht versteuerte Konten bei schweizerischen Banken hatten, von diesen Programmen Gebrauch gemacht haben, wurde doch auf die Schweiz zunächst von den USA und dann insbesondere von Seiten der OECD starker Druck ausgeübt und war schnell klar, dass die Schweiz Bankinformationen würde übermitteln müssen. Dies musste Kunden schweizerischer Banken mehr als Kunden anderer Banken motivieren, sich selbst anzuzeigen. Unter diesen Umständen wäre gar die Vermutung nicht abwegig, die meisten schweizerischen Bankkonten seien inzwischen regularisiert worden.

**3.9.3.9** Zwar können die Informationen, die den Verdacht auf nicht steuerkonformes Verhalten begründen, aus Jahren stammen, die vor Inkrafttreten des heute geltenden Amtshilfeartikels liegen (E. 3.3). Es fällt aber doch auf, dass vorliegend die Informationen aus den Jahren 2006 bzw. 2008 und damit rund sieben bzw. neun Jahre vor dem Zeitpunkt, für den Amtshilfe geleistet werden darf (E. 3.2.4), stammen. Besonders ins Gewicht fällt, dass zwischenzeitlich in Frankreich Regularisierungsprogramme stattfanden, so dass eine hohe Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Steuersituation vieler Personen regularisiert wurde, was die DGFP selbst bestätigt (Sachverhalt Bst. A.b.b).

**3.9.3.10** Ob, wie die Beschwerdeführerin festhält, der Domizilcode für sich allein keinerlei Aussagekraft im Hinblick auf die Frage habe, ob eine hinter der Nummer stehende Person in Frankreich steuerpflichtig sei, kann damit offenbleiben. Die zweite der drei vom Bundesgericht aufgestellten Voraussetzungen (E. 3.7) ist ohnehin nicht erfüllt.

**3.10** Nach dem bisher Ausgeführten hätte die Vorinstanz auf das Amtshilfeersuchen nicht eintreten dürfen. Sowohl die Schlussverfügung als auch die Editionsverfügung sind daher aufzuheben.

#### **4.**

Damit bleibt, auf einige der weiteren Vorbringen der Parteien einzugehen, soweit dies – mit Blick auf das Ergebnis des vorliegenden Verfahrens – notwendig oder sinnvoll erscheint.

**4.1** Beide Parteien äussern sich ausführlich zur Praxisänderung der Vorinstanz in Bezug auf das Spezialitätsprinzip: Nach der neuen Praxis ist eine «sekundäre» Verwendung (also eine Verwendung gegen Drittpersonen) der in den ersuchenden Staat übermittelten Daten in diesem Staat möglich, solange dies für Steuerzwecke geschieht. Da vorliegend keine Amtshilfe zu leisten ist, stellt sich die Frage, ob die übermittelten Informationen (auch) gegen Dritte verwendet werden dürften, nicht und es erübrigt sich, weiter darauf einzugehen.

**4.2** Die Beschwerdeführerin befürchtet, dass die Informationen, die sie selbst herausgeben musste, im Strafverfahren in Frankreich gegen sie verwendet werden könnten. Hier lässt sich fragen, ob ausnahmsweise der Grundsatz, dass niemand sich selbst belasten müsse, verletzt ist. Letztlich wäre eine solche Verletzung bzw. die Frage, ob die so erhobenen Daten gegen die Beschwerdeführerin verwendet werden dürfen, aber im ersuchenden Staat zu prüfen, zumal Frankreich als EMRK-Staat über einen diesbezüglich genügenden Rechtsschutz verfügt.

**4.3** Die Beschwerdeführerin bringt vor, es seien bereits Daten ihrer Kunden von der DGFP an die Strafverfolgungsbehörden in Frankreich zur Verwendung im gegen sie (die Beschwerdeführerin) gerichteten Verfahren weitergegeben worden, wobei es sich auch um Daten gehandelt habe, die von der Schweiz amtshilfeweise übermittelt worden seien.

Vorliegend unproblematisch wäre eine Verwendung der Daten von Selbstanzeigen, da diesbezüglich nur das hier nicht zu prüfende, französische Recht einschlägig ist. Eine allfällige Verwendung von Daten, die in

Deutschland erhoben wurden, beträfe die Schweiz nicht und wäre daher im vorliegenden Verfahren nicht von Bedeutung.

Sollten Daten, die die Vorinstanz im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen an die DGFP übermittelt hat, in Frankreich an die Strafverfolgungsbehörden zur Verwendung gegen die Beschwerdeführerin weitergegeben worden sein, wäre dies in Bezug auf das Strafverfahren allenfalls vor den zuständigen französischen Gerichten zu rügen, die dann gemäss französischem Recht über das weitere Vorgehen entscheiden würden.

Da wie gesagt vorliegend keine Amtshilfe zu leisten ist, ist auch nicht darüber zu befinden, ob das geltend gemachte Vorgehen einen Einfluss auf weitere Datenübermittlungen haben könnte.

**4.4** Die DGFP forderte am 19. September 2016 [eine] UBS-Filiale in [der Schweiz] auf, ihr direkt Bankdaten zu bestimmten Steuerpflichtigen zu übermitteln. Das entsprechende Schreiben liegt in den Akten. Eine solche direkte Aufforderung an die Bank unter Missachtung des Rechts- oder Amtshilfewegs, verstösst gegen schweizerisches und internationales Recht. Im vorliegenden Verfahren ist jedoch nicht zu beurteilen, wie mit diesem Verstoss konkret umzugehen ist.

Es kann aber festgehalten werden, dass es vorliegend um die Frage geht, ob Frankreich die einmal erhaltenen Daten für Zwecke verwendet, für die die Amtshilfe gestützt auf Art. 28 DBA-FR nicht bestimmt ist. Dagegen ging es beim Schreiben an die UBS-Filiale um die Erhebung der Daten selbst. Es liegen damit von Vornherein zwei unterschiedliche Konstellationen vor, so dass nicht von der einen auf die andere geschlossen werden kann, auch wenn beide Berührungspunkte mit dem Vertrauensprinzip aufweisen.

Auch macht die Beschwerdeführerin weder geltend, Frankreich würde diesbezüglich regelmässig gegen das Abkommen verstossen, noch ergeben sich entsprechende Hinweise aus den Akten. Es ist daher von einer einmaligen Angelegenheit auszugehen, aus der keine Schlüsse für die weitere Zusammenarbeit gezogen werden können.

**4.5** Nicht entscheiderelevant ist, dass die deutschen Behörden einem Rechtshilfeersuchen der französischen Behörden offenbar nicht entsprochen haben. Die deutschen Behörden wenden ihr Recht an, während die schweizerischen Behörden (die Gerichte eingeschlossen) schweizerisches

Recht anwenden. Die entsprechenden Bestimmungen oder deren Auslegung können abweichen, so dass aus dem genannten Umstand keine Schlüsse für das schweizerische Verfahren gezogen werden können.

#### **4.6**

**4.6.1** Es bleibt noch auf die Anträge der Beschwerdeführerin einzugehen, die auf der Grundlage der Editionsverfügung von der Beschwerdeführerin bis zum Abschluss dieses Beschwerdeverfahrens an die Vorinstanz gelieferten Bankunterlagen und Informationen seien von der Vorinstanz unverzüglich an die Beschwerdeführerin zurückzugeben (1) und es sei die Vorinstanz anzuweisen, bei den französischen Behörden auf Rückgabe der im vorliegenden Amtshilfeverfahren bereits übermittelten Informationen hinzuwirken (2).

**4.6.2** In Bezug auf beide Anträge hat das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz nicht vorzuschreiben, wie sie das Urteil umsetzt (Urteil des BVGer A-272/2010 vom 4. März 2010). Auf diese Anträge ist daher nicht einzutreten. Es sei aber darauf hingewiesen, dass «unverzüglich» im vorliegenden Kontext nur «nach Rechtskraft des Urteils» bedeuten kann. Auch dürfte die Rückgabe elektronisch erhobener Daten faktisch nicht so einfach umzusetzen sein.

#### **5.**

Damit ist die Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist (E. 1.3 und 4.6.2), vollumfänglich gutzuheissen. Die Editionsverfügung und die angefochtenen Schlussverfügungen sind aufzuheben. Es darf keine Amtshilfe geleistet werden.

**5.1** Als obsiegende Partei hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Das Nichteintreten in Bezug auf untergeordnete Punkte ändert daran nichts. Entsprechend ist ihr der einbezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von insgesamt Fr. 16'000.-- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können als Bundesbehörde keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**5.2** Die obsiegende, anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin hat gemäss Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG in Verbindung mit Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) Anspruch auf eine Parteient-schädigung zulasten der Vorinstanz.



Bei Fehlen einer (detaillierten) Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Diese ist vorliegend ermessensweise auf Fr. 24'000.-- (inkl. Auslagen) festzusetzen.

**6.**

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

*(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Editionsverfügung vom 10. Juni 2016 wird aufgehoben. Die angefochtenen Schlussverfügungen vom 9. Februar 2018 werden aufgehoben. Es wird keine Amtshilfe geleistet.

**2.**

Es werden keine Kosten erhoben. Der von der Beschwerdeführerin geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von insgesamt Fr. 16'000.-- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

**3.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 24'000.-- zu bezahlen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. ...; Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Michael Beusch

Susanne Raas

**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). 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: 31. Juli 2018