

# **BVGer A-846/2018 vom 30. August 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-08-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-846\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-846_2018)

FR: TAF A-846/2018 du 30 août 2018

IT: TAF A-846/2018 del 30 agosto 2018

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegen zwei Amtshilfeersuchen der französischen Steuerbehörde DGFP gestützt auf Art. 28 DBA-F zu Grunde. Die heute geltende Fassung dieser Amtshilfebestimmung ist seit dem 4. November 2010 in Kraft (vgl. Art. 28 DBA-F in der Fassung von Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 [AS 2010 5683; nachfolgend: Zusatzabkommen 2009]). Sie ist in zeitlicher Hinsicht auf Kalender- oder Geschäftsjahre anwendbar, welche ab dem 1. Januar nach Unterzeichnung des Zusatzabkommens 2009, also ab dem 1. Januar 2010, beginnen (Art. 11 Ziff. 3 Zusatzabkommen 2009). Da die streitbetroffenen Amtshilfegesuche am 26. Mai 2017 gestellt wurden und die Kalenderjahre 2010 - 2016 bzw. 2011 - 2016 betreffen, ist Art. 28 DBA-F nach dem Gesagten in der Fassung des Zusatzabkommens 2009 anwendbar.

### **E. 1.1.2**

Das DBA-F beinhaltet des Weiteren ein Zusatzprotokoll, welches integrierten Bestandteil des Abkommens bildet und seit seinem ersten Inkrafttreten mehrmals bereinigt worden ist (SR 0.672.934.91; nachfolgend: Zusatzprotokoll zum DBA-F; vgl. zu den verschiedenen Bereinigungen Urteil des BVGer A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 1.1.2). Die letzte Änderung des Zusatzprotokolls in der Fassung des Zusatzabkommens 2009, die durch die seit dem 30. März 2016 in Kraft stehende Vereinbarung vom 25. Juni 2014 über die Änderung des Zusatzprotokolls zum revidierten Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 (AS 2016 1195; nachfolgend: Vereinbarung 2014) vorgenommen wurde, ist grundsätzlich rückwirkend auf Amtshilfeersuchen anwendbar, welche Kalender- oder Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2010 betreffen. Wie erwähnt, betreffen die Amtshilfeersuchen der DGFP im vorliegenden Fall die Kalenderjahre 2010 - 2016. Damit ist grundsätzlich das Zusatzprotokoll zum DBA-F in der Fassung gemäss Vereinbarung 2014 massgebend.

### **E. 1.1.3**

Weil die Amtshilfeersuchen der DGFP nach dem 1. Februar 2013 eingereicht wurden, richtet sich das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario; zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des StAhiG siehe AS 2013 229), soweit das DBA-F keine abweichenden Bestimmungen enthält (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 1.1.3).

## **E. 1.2**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben. Das Verfahren vor diesem Gericht richtet sich nach dem VwVG, soweit das VGG oder das StAhiG nichts anderes bestimmen (Art. 37 VGG; Art. 5 und Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

## **E. 1.3**

Beschwerdeberechtigte Personen sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene(n) Person(en) und weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Im vorliegenden Fall erfüllen alle Beschwerdeführenden (vgl. Sachverhalt Bst. C.b) die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis.

## **E. 1.4**

Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG, je in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

## **E. 1.5**

Nach dem in den Erwägungen 1.2 - 1.4 Gesagten ist auf das Rechtsmittel einzutreten.

## **E. 1.6**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten grundsätzlich die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

## **E. 2**

Nach Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA-F 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." Dabei wird der Informationsaustausch durch Art. 1 DBA-F (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA-F (sachlicher Geltungsbereich) nicht eingeschränkt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA-F).

### **E. 2.1.1**

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erhebliche» Informationen gelten solche, die für den ersuchenden Staat notwendig sind,

damit eine in diesem Staat steuerpflichtige Person korrekt besteuert werden kann (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.1 und BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

#### **E. 2.1.2**

Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA-F soll der Verweis auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA-F "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" (im französischen Original: "La référence aux renseignements &lt;vraisemblablement pertinents&gt; a pour but d'assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible, sans qu'il soit pour autant loisible aux Etats contractants &lt;d'aller à la pêche aux renseignements&gt; ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé").

#### **E. 2.1.3**

Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben. Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt [zu diesem Vertrauensprinzip sogleich E. 2.3.2]). Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1 m.w.H.).

#### **E. 2.1.4**

Die voraussichtliche Erheblichkeit ist zu bejahen, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfegesuches bei vernünftiger Betrachtung die Möglichkeit besteht, dass die verlangten Informationen erheblich sein werden. Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Erhebung als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 142 II 161 E. 2.1.1; vgl. Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1 und A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.3 je m.w.H.). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte - mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA-F - nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2;

BGE 141 II 436 E. 4.4.3; vgl. Urteile des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1 und A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.1.1 m.w.H.).

#### **E. 2.1.5**

Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts liegt keine «fishing expedition» vor, wenn einer ersuchenden Behörde eine Kontonummer der betroffenen Person bekannt ist und diese Behörde auch nach anderen Konten fragt, welche die betroffene Person bei der Bank, bei der das Konto mit der bekannten Nummer gehalten wird, hält bzw. an denen sie berechtigt ist. Es handelt sich gerade nicht um eine grundlose Anfrage «ins Blaue», sondern um eine konkrete Frage, in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung. In einem solchen Fall kann von einer «fishing expedition» keine Rede sein (Urteil des BVGer A-1230/2016 vom 10. November 2016 E. 4.2.1; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.5).

#### **E. 2.1.6**

Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit und das Verbot der «fishing expeditions» stehen in Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsprinzip, das als verfassungsmässiger Grundsatz staatlichen Handelns (vgl. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) zwingend zu berücksichtigen ist (vgl. Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.2.2 m.w.H.).

#### **E. 2.2.1**

Art. 28 Abs. 3 DBA-F schränkt die in Art. 28 Abs. 1 DBA-F statuierte Pflicht zur Leistung von Amtshilfe unter bestimmten Voraussetzungen ein. So wird der ersuchte Vertragsstaat etwa von der Verpflichtung enthoben, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Art. 28 Abs. 3 Bst. a DBA-F), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Art. 28 Abs. 3 Bst. b DBA-F).

#### **E. 2.2.2**

Art. 28 Abs. 5 Satz 1 DBA-F enthält eine eigene Auslegungsregel für Art. 28 Abs. 3 DBA-F, demgemäss dieser Absatz in keinem Fall so auszulegen ist, "als erlaube er einem Vertragsstaat, 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." Im zweiten Satz von Art. 28 Abs. 5 DBA-F heisst es, dass ungeachtet von Art. 28 Abs. 3 DBA-F oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates über die Befugnis verfügen, die Offenlegung der in Art. 28 Abs. 5 DBA-F genannten Informationen durchzusetzen. Gemäss der Rechtsprechung kann sich die ESTV aufgrund dieser Bestimmung bei Vorliegen eines französischen Amtshilfesuchs nicht auf die im schweizerischem (innerstaatlichen) Recht vorgesehenen Schranken berufen; grundsätzlich sind insbesondere sämtliche Bankinformationen, die im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich sind, zu

übermitteln (BGE 142 II 161 E. 4.5; Urteil des BGer 2C\_904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.3; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 2.3.2 m.w.H.).

### **E. 2.3.1**

Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; BVGE 2011/14 E. 2; statt vieler: Urteil des BVGer A7596/2016 vom 23. Februar 2018 E. 2.7). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; BGE 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.5).

### **E. 2.3.2**

Nach dem sogenannten völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 142 II 218 E. 3.3; BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.4). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 128 II 407 E. 5.2.1; Urteil des BVGer A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.4).

### **E. 2.4.1**

Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als «betroffene Person» eine Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden, oder aber eine Person, deren Steuersituation Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs ist.

### **E. 2.4.2**

Gemäss Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht «betroffene Personen» sind, unzulässig, "wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen." Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG "restriktiv" auszulegen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also "rein zufällig" in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen ("fruit d'un pur hasard"; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes], BBl 2015 5585 ff., 5623 und statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 mit Hinweisen). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu

erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden Person voraussichtlich erheblich sein, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f. und BGE 143 II 506 E. 5.2.1 in Bezug auf Daten von Bankangestellten sowie Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 mit Hinweisen; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 3.1).

### **E. 2.5.1**

Der Umstand, dass eine Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird oder dass in anderen Staaten eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist (vgl. Urteil des BVGer A-2548/2016 vom 15. September 2016 E. 2.2 und 3.3.3). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung hat der ersuchte Staat nur zu prüfen, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen eine Steuerpflicht bestehen könnte. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Ein Amtshilfeersuchen kann dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (BGE 142 II 218 E. 3.1 und 3.6 f., 142 II 161 E. 2.2.2 und 2.4; Urteil des BVGer A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.3.1 f.). Damit nicht davon ausgegangen wird, ein Amtshilfeersuchen sei willkürlich gestellt worden, genügt also bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine (je nachdem beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7622/2016 23. Mai 2017 E. 2.4.1).

### **E. 2.5.2**

Nach dem Dargelegten reicht es aus, wenn der ersuchende Staat erklärt, warum er davon ausgeht, die betroffene Person könne auf seinem Staatsgebiet ansässig sein. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist der ersuchte Staat an diese Ausführungen des ersuchenden Staats gebunden. Das allgemein zum Amtshilfeersuchen Ausgeführte (E. 2.3.2) gilt auch hier: Solange der Sachverhalt nicht offensichtliche Fehler, Lücken oder Widersprüche enthält bzw. die betroffene Person sofort beweisen kann, dass die Vorbringen des ersuchenden Staats falsch sind, ist auf den im Ersuchen dargestellten Sachverhalt abzustellen, auch in Bezug auf die Frage der Ansässigkeit. Es genügt bei der Frage der Ansässigkeit bzw. der Steuerpflicht nicht, wenn eine betroffene Person nachzuweisen versucht, dass sie in einem anderen Staat ansässig ist, damit von einer unrichtigen Sachverhaltsdarstellung ausgegangen werden kann (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7622/2016 23. Mai 2017 E. 2.4.2).

### **E. 2.6.1**

Gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-F (in der vorliegend massgebenden Fassung der Vereinbarung 2014; vgl. E. 1.1.2) haben die ersuchenden Behörden den Behörden des ersuchten Staates bei einem Amtshilfeersuchen 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; 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 Person ein Konto unterhält, Kenntnis erhält, muss sie diese Information dem ersuchten Staat mitteilen. Gemäss Ziff. XI Abs. 3 Bst. e des Zusatzprotokolls zum DBA-F ist somit nicht zwingend, dass der Informationsinhaber angegeben wird. Dies entspricht dem internationalen Standard, wonach auch Gesuche ohne Identifikation des Informationsinhabers zu beantworten sind, solange der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gewahrt wird (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 6. April 2011 zur Ergänzung der am 18. Juni 2010 von der Schweizerischen Bundesversammlung genehmigten Doppelbesteuerungsabkommen; BBl 2011 3749 ff., 3754 Ziff. 1.1). Weil sich die Informationssuche unter diesen Umständen schwierig gestalten kann, lässt der internationale Standard immerhin zu, solche Gesuche aus Gründen der Proportionalität (d.h. Verhältnismässigkeit) und Praktikabilität (Durchführbarkeit) abzuweisen. Die zuständige Behörde ist beispielsweise nicht verpflichtet, zur Beantwortung eines Amtshilfegesuchs sämtliche der mehr als 300 in der Schweiz tätigen Banken anzufragen. Kommen hingegen beispielsweise nur drei Banken als Informationsinhaber in Betracht, so ist die ESTV auch ohne Angabe des Namens und der Adresse verpflichtet, diese anzufragen, sofern die Umstände im Gesuch schlüssig dargetan sind (vgl. BGE 139 II 404 E. 7.3.2; BBl 2011 3749 ff., 3757).

#### **E. 2.6.2**

Zwar regelt auch Art. 6 Abs. 2 StAhiG den erforderlichen Inhalt eines Amtshilfegesuches. Diese Bestimmung greift gemäss Wortlaut jedoch nur, wenn das anwendbare Abkommen - anders als das hier einschlägige DBA-F mit Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-F - keine entsprechende Ordnung enthält (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4).

#### **E. 2.7.1**

Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (BGE 142 II 161 E. 4.6.1; Urteil des BVGer A-197/2018 vom 2. Mai 2018 E. 2.7.2). Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA-F statuiert Art. 28 Abs. 2 DBA-F, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: 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."

#### **E. 2.7.2**

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.5.2) kann grundsätzlich angenommen werden, dass sich ein mit einem Staatsvertrag mit Amtshilfebestimmungen

mit der Schweiz verbundener ersuchender Staat an das Prinzip der Spezialität hält (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVerfG A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3).

### **E. 3**

Im vorliegenden Verfahren gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz den französischen Amtshilfeersuchen zu Recht stattgegeben hat bzw. sich die angefochtene Schlussverfügung als bundesrechtskonform erweist.

#### **E. 3.1**

Zunächst ist auf die Vereinigung der beiden Ersuchen des DGFP einzugehen: Die Vorinstanz hat die beiden - gleichentags und mit gemeinsamem Begleitschreiben eingereichten - Ersuchen insbesondere deshalb gemeinsam behandelt, weil sie dieselben Personen (ein Ehepaar) betreffen, sie bezüglich des dargelegten Sachverhalts im Grundsatz übereinstimmen und sie denselben Steuerzweck verfolgen. Gegen dieses Vorgehen der Vorinstanz ist unter den gegebenen Umständen nichts einzuwenden.

#### **E. 3.2**

Sodann ist zu untersuchen, ob die vorliegenden Amtshilfeersuchen des DGFP die vorangehend in Erwägung 2.6.1 genannten inhaltlichen Anforderungen erfüllen: In beiden Ersuchen werden die Personen, welche von der im ersuchenden Staat laufenden Kontrolle betroffen sind und über welche Informationen verlangt werden (Beschwerdeführende 1 und 2 bzw. «betroffene Personen»), namentlich genannt (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Sodann ist die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden, in beiden Fällen angegeben (vgl. E. 1.1.1). Auch sind die gewünschten Informationen genau umschrieben (vgl. Sachverhalt Bst. C.a) und der zulässige Steuerzweck, für welchen sie benötigt werden, ist dargelegt. Darüber hinaus werden auch die mutmasslichen Inhaber der gewünschten Informationen - soweit bekannt - genannt. Damit entsprechen die beiden Ersuchen den inhaltlichen Anforderungen gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA-F.

#### **E. 3.3**

Zu prüfen bleibt, ob auch die weiteren Voraussetzungen für die Leistung von Amtshilfe im vorliegenden Fall gegeben sind: Wie dargelegt, können der Amtshilfeverpflichtung von Art. 28 Abs. 1 DBA-F nur Informationen sowie Unterlagen unterliegen, welche im abkommensrechtlichen Sinne «voraussichtlich erheblich», also wahrscheinlich erheblich für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger sind (vgl. E. 2 ff.). Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen muss sich dabei bereits aus dem Amtshilfegesuch selbst ergeben (vgl. nachfolgend E. 3.3.1) und es muss auch nach der Edition der verlangten Unterlagen tatsächlich davon ausgegangen werden können, dass die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind (vgl. nachfolgend E. 3.3.2). Im genannten Kontext gilt es vorliegend zu prüfen, ob Hinweise auf Anknüpfungspunkte für eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführenden 1 und 2 im ersuchenden Staat während des vom jeweiligen Amtshilfegesuch erfassten Zeitraumes bestehen.

##### **E. 3.3.1**

Die ersuchende Behörde macht geltend, die Beschwerdeführenden 1 und 2 seien bis 2013 in Frankreich steuerlich ansässig gewesen. Sie hätten zwar angegeben, ihren steuerlichen Wohnsitz 2014 in die Schweiz verlegt zu haben, doch sei diese Behauptung unsubstantiiert geblieben. Gemäss französischem Recht werde von einer steuerlichen Ansässigkeit in

Frankreich ausgegangen, wenn eine Person dort ihren Wohnsitz oder Hauptaufenthaltort habe, wenn sie dort eine berufliche Tätigkeit ausübe oder wenn das Zentrum ihrer wirtschaftlichen Interessen in Frankreich liege. Im vorliegenden Fall würden diverse Umstände für die Annahme sprechen, dass sich der steuerliche Wohnsitz der Beschwerdeführenden 1 und 2 nach wie vor in Frankreich befinde. Namentlich hätten die Beschwerdeführenden 1 und 2 am 3. April 2014 eine Wohnung in Paris für 1'500'000.-- gekauft. Ausserdem habe der Beschwerdeführer 1 als Geschäftsführer Einkünfte von der E. \_\_\_\_\_ bezogen. Sodann habe der Beschwerdeführer 1 am 17. April 2014 ein Mandat als Berater der Vereinigung F. \_\_\_\_\_ übernommen. Darüber hinaus sei er an zwei Unternehmen in Frankreich beteiligt. Die ersuchende Behörde macht insofern geltend, es sei davon auszugehen, dass bei den Beschwerdeführenden 1 und 2 im massgebenden Zeitraum durch Ansässigkeit eine ortsbezogene, nach französischem Recht die Steuerpflicht begründende, Anknüpfung bestanden habe. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die ersuchende Behörde im vorliegenden Fall hinreichende Anhaltspunkte dafür liefert, dass die Beschwerdeführenden 1 und 2 als Ehepaar in Frankreich steuerpflichtig sein könnten. Sodann bittet die ersuchende Behörde mit dem «Gesuch Nr. 2» um Informationen, welche geeignet sind, die Ansässigkeitsfrage weiter zu klären. Dagegen ist nichts einzuwenden. Denn wie in Erwägung 2.5.1 dargelegt, kann ein Amtshilfeersuchen dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung eines Ansässigkeitskonflikts zu erhalten. Wie in solchen Fällen vorausgesetzt, nennt die ersuchende Behörde im vorliegenden Fall Anhaltspunkte, welche eine (je nachdem beschränkte oder unbeschränkte) Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten. Die Beschwerdeführenden räumen denn auch ein, dass die von der ersuchenden Behörde gestellten Fragen (aus ihrer Sicht zumindest teilweise) dazu geeignet sind, die steuerliche Ansässigkeit abzuklären. Das «Gesuch Nr. 1» zielt andererseits darauf ab, den Betrag von nicht deklarierten Vermögens- und Einkommenswerten der betroffenen Personen festzustellen ("la présente demande vise à connaître le montant des avoirs et des revenus non déclarés à l'administration fiscale française."). Zu diesem Zweck beantragt die ersuchende Behörde die Übermittlung des Formulars A, Vermögensaufstellungen per 1. Januar für die Jahre 2010 bis 2016 und die Kontoauszüge von 2010 bis 2015 betreffend ein konkretes Konto. Weiter wird auch um Übermittlung der genannten Unterlagen betreffend allfälliger weiterer Konten ersucht, in Bezug auf welche die Beschwerdeführenden 1 und 2 wirtschaftlich berechtigt bzw. bevollmächtigt sind. Nach dem Dargelegten ergibt sich die voraussichtliche Erheblichkeit der erfragten Informationen für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten der Beschwerdeführenden 1 und 2 bereits aus den Ersuchen selbst. Damit liegt auch keine «fishing expedition» vor (vgl. E. 2.1.3).

### **E. 3.3.2**

Wie bereits erwähnt, müssen sich auch die von den Informationsinhabern tatsächlich gelieferten Informationen als für den genannten Zweck voraussichtlich erheblich erweisen (vgl. E. 2.1.3). Dies ist mit Blick auf die im vorliegenden Fall edierten Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. C.a; E. 2.1.4) - mit einer Einschränkung (vgl. nachfolgend 3.3.3) - zu bejahen bzw. erscheint es zumindest nicht als unwahrscheinlich. An dieser Stelle ist in Erinnerung zu rufen, dass grundsätzlich sämtliche Bankinformationen, die im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich sind, zu übermitteln sind (E. 2.2.2).

### **E. 3.3.3**

[...] In diesem (beschränkten) Umfang ist die vorliegende Beschwerde gutzuheissen.

#### **E. 3.4.1**

Die vorinstanzliche Verfügung ist nach dem Gesagten - abgesehen von der erläuterten Einschränkung - nicht zu beanstanden.

#### **E. 3.4.2**

Dieses Ergebnis vermögen die Beschwerdeführenden mit ihren Rügen - auf welche im Folgenden eingegangen wird, soweit sie nicht durch die vorstehenden Erwägungen ausdrücklich oder implizit wiederlegt worden sind - nicht umzustossen.

#### **E. 3.5.1**

Nach Auffassung der Beschwerdeführenden sind die von der [Bank 2] edierten Informationen nicht an die ersuchende Behörde zu übermitteln. Letztere habe ihr Amtshilfegesuch betreffend Bankunterlagen («Gesuch Nr. 1») auf ein Konto bei der [Bank 1] mit der IBAN Nr. [...] limitiert. Die diesbezügliche Abklärung durch die Vorinstanz habe sodann ergeben, dass die Beschwerdeführenden 1 und 2 keine Konten bei der [Bank 1] besitzen würden. Das Vorgehen der Vorinstanz, ungefragt an die [Bank 2] zu gelangen (welcher die im ausländischen Ersuchen angegebene IBAN Nummer zuzuordnen ist) und zur Herausgabe von Informationen aufzufordern, entbehre einer gesetzlichen Grundlage. Würden diese Informationen der ersuchenden Behörde übermittelt, sei dies als «spontaner Informationsaustausch» zu qualifizieren und entsprechend abzulehnen. Diese Argumentation der Beschwerdeführenden geht fehl: Die ersuchende Behörde hatte aufgrund ihrer internen Untersuchungen offensichtlich Hinweise darauf, dass die Beschwerdeführenden Konten bei der [Bank 1] bzw. ein Konto mit der IBAN Nr. [...] unterhalten könnten. Dass die ersuchende Behörde diese beiden Angaben fälschlicherweise zu einer verbunden hat, kann ihr nicht zum Nachteil gereichen. Dies namentlich deshalb, weil die Nennung beider Informationen separat - also den Bankennamen einerseits mit der Bitte um Übermittlung entsprechender Informationen und eine IBAN Nummer andererseits mit der Bitte um Übermittlung diesbezüglicher Informationen - amtshilferechtlich ausgereicht hätte, um die nun zu übermittelnden Informationen zu erhalten. Wie in Erwägung 2.6.1 festgehalten, ist nach den vorliegend einschlägigen Bestimmungen die Nennung des Informationsinhabers nicht zwingend notwendig. Allerdings sind die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und Praktikabilität zu wahren. Dies wird im vorliegenden Fall erfüllt. Dadurch, dass sich eine spezifische Bank mittels IBAN Nummer zweifelsfrei und ohne nennenswerten Aufwand eruieren lässt, war die ersuchte Behörde nicht nur berechtigt, sondern gemäss internationalem Standard gar verpflichtet, die von den Beschwerdeführenden als rechtswidrig gerügten Abklärungen vorzunehmen. Im Übrigen trifft es nicht zu, dass sich die Vorinstanz "ungefragt" an die [Bank 2] gewandt hat. Denn die - durch jedermann dieser Bank zuordenbare - IBAN Nummer, hat der ersuchende Staat ausdrücklich genannt. Von einem «spontanen Informationsaustausch», wie die Beschwerdeführenden rügen, kann keine Rede sein.

#### **E. 3.5.2**

Weiter rügen die Beschwerdeführenden, Bankunterlagen von Bankbeziehungen, für welche ein Steuerpflichtiger lediglich eine Vollmacht besitze (vgl. Sachverhalt Bst. A.b), seien nicht an die ersuchende Behörde zu übermitteln. Entsprechend sei es im vorliegenden Fall unzulässig, Bankunterlagen zu übermitteln, welche Bankkonten der Beschwerdeführenden 3 und 4 (vgl. Sachverhalt Bst. C.a und C.b) betreffen. Zum einen seien diese Personen vom Amtshilfeersuchen gar nicht erfasst und es würden ihre Rechte unnötigerweise tangiert,

zum anderen seien die Unterlagen betreffend ihre Bankkonten hinsichtlich der Festlegung der französischen Einkommenssteuer nicht aussagekräftig bzw. nicht beweistauglich. Diesbezüglich ist den Beschwerdeführenden Folgendes entgegenzuhalten: Wie in Erwägung 2.4.2 dargelegt, ist der Begriff der "nicht betroffenen Person" nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG rechtsprechungsgemäss "restriktiv" auszulegen. Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips (lediglich) Personen geschützt werden, deren Namen "rein zufällig" in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen. Dies trifft auf die Beschwerdeführenden 3 und 4, als Inhaber von Konten, für die der Beschwerdeführer 1 bevollmächtigt ist, klarerweise nicht zu; dies erst recht dann, wenn die Kontoinhaber wie hier (teilweise) den gleichen Namen tragen wie die konto-bevollmächtigte betroffene Person, was auf ein Verwandtschaftsverhältnis schliessen lässt. Sodann geht aus dem Sachverhalt der Amtshilfeersuchen des DGFP hervor, dass die erfragten Bankinformationen erforderlich sind, um die Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Beschwerdeführenden 1 und 2 zu überprüfen bzw. festzulegen. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden können auch Informationen über Konten, für welche die Beschwerdeführenden 1 und 2 eine Vollmacht besitzen, für die Überprüfung von Geldflüssen, namentlich auch im Verhältnis zu den Kontoinhabern selbst und somit für deren Besteuerung in Frankreich, relevant sein. Es kommt hinzu, dass vorliegend weder substantiiert dargetan noch ersichtlich ist, dass vom Amtshilfeersuchen nicht betroffene Personen ein im Vergleich zum Interesse der DGFP an der angeordneten Amtshilfeleistung überwiegendes Interesse am Verzicht auf die Weiterleitung der in Frage stehenden Informationen hätten. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass abkommensrechtlich und damit in für Frankreich bindender Weise im Sinne des Prinzips der Spezialität festgelegt ist, für welche Zwecke die Informationen verwendet werden dürfen (vgl. E. 2.7.1). Entsprechend hat die Vorinstanz in Dispositiv-Ziff. 3 der angefochtenen Schlussverfügung festgehalten, sie werde die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die zu übermittelnden Informationen gemäss den Amtshilfebestimmungen des vorliegend anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens (Art. 28 Abs. 2 DBA-F) nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürfen (vgl. Sachverhalt Bst. C.a in fine). Dies ist im vorliegenden Fall so zu verstehen, dass die Informationen nur in Verfahren betreffend den Beschwerdeführer und seine Ehefrau verwendet werden dürfen sowie grundsätzlich geheimzuhalten sind (E. 2.7.1). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.3.2) kann als selbstverständlich angenommen werden, dass sich ein mit einem Amtshilfevertrag mit der Schweiz verbundener ersuchender Staat an das Prinzip der Spezialität hält (vgl. Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 10.2 m.w.H.).

### **E. 3.5.3**

Schliesslich machen die Beschwerdeführenden 1 und 2 geltend, seit 2014 bis Ende 2017 an [Strasse und Ort], Schweiz, ansässig (gewesen) zu sein. Sie seien der Steuerverwaltung des Kantons X. \_\_\_\_\_ bekannt und würden sowohl im Kanton X. \_\_\_\_\_ als auch in der Schweiz der Einkommenssteuer unterliegen. Ausserdem hätten sie bis Ende 2017 stets sämtliche Steuern bezahlt. Diesbezüglich ist ihnen entgegenzuhalten, dass der ersuchte Staat gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur zu prüfen hat, ob dem Ersuchen Kriterien dafür zu entnehmen sind, dass im ersuchenden Staat gemäss Abkommen, aufgrund genügender Anknüpfungspunkte, eine Steuerpflicht bestehen könnte. Dies ist vorliegend geschehen (vgl. dazu E. 3.3.1). Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist hingegen nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu

lösen (vgl. E. 2.5.1 f.).

#### **E. 4.1**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde im Rahmen des in Erwägung 3.3.3 Dargelegten teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen.

#### **E. 4.2**

Ausgangsgemäss haben die untergeordnet obsiegenden Beschwerdeführenden die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5 000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der äusserst geringe Umfang der Gutheissung rechtfertigt rechtsprechungsgemäss keine Reduktion der von den Beschwerdeführenden zu bezahlenden Verfahrenskosten. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

#### **E. 4.3**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

#### **E. 4.4**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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 folgenden Seite.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.