



## Urteil vom 23. Oktober 2023

---

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiberin Ana Pajovic.

---

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Marco S. Marty, Rechtsanwalt und  
MLaw Claudia Durgnat, Rechtsanwältin,  
MV Legal Partners Inc.,  
(...),  
Beschwerdeführerin,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
(...),  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-FR).

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

**A.a** Die Direction Générale des Finances Publiques, Direction Nationale des Vérifications de Situations Fiscales von Frankreich (nachfolgend: DGFP oder ersuchende Behörde), hat am 10. Mai 2021 und 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; nachfolgend: DBA CH-FR) ein Amtshilfeersuchen betreffend A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet. Als Informationsinhaberin wurde die Bank B.\_\_\_\_\_ Ltd. (nachfolgend: Bank) genannt.

**A.b** Die DGFP erklärt im Amtshilfeersuchen, dass die französische Steuerbehörde betreffend die betroffene Person für die Steuerperiode vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2018 eine Prüfung durchführe («[A.\_\_\_\_\_] fait l'objet d'un contrôle par l'administration fiscale française sur la période du 01/01/2011 au 31/12/2018»). In Bezug auf den Sachverhalt ist dem Amtshilfeersuchen zusammengefasst Folgendes zu entnehmen:

Die französische Steuerbehörde würde über Hinweise («*éléments*») verfügen, gemäss welchen die betroffene Person die Konten mit den Nummern [...], [...], [...], [...], [...], [...] und [...] bei der Bank halten würde. Die Konten würden dabei indirekt über die Trusts («*via les trusts*») C.\_\_\_\_\_ Limited, D.\_\_\_\_\_ Limited, E.\_\_\_\_\_ Limited, F.\_\_\_\_\_ Limited und G.\_\_\_\_\_ Trust gehalten. Die betroffene Person habe die genannten Bankkonten gegenüber der französischen Steuerbehörde nicht deklariert. Als «*résidente fiscale française*» müsse die betroffene Person als Steuerpflichtige jedoch zusammen mit ihrer Einkommens- oder Gewinn- und Verlustdeklaration die Referenzen der Bankkonten angeben, die im Laufe des von der Deklaration betroffenen Jahres im Ausland eröffnet, genutzt oder geschlossen wurden. Die Deklaration beziehe sich auf alle Konten, die im Ausland von der Steuerpflichtigen als Inhaberin oder Zeichnungsbevollmächtigte eröffnet, geschlossen oder genutzt werden, wenn die Steuerpflichtige dabei für sich selbst oder für eine Person mit Wohnsitz im Ausland handle. Ebenso müsse sie ihr gesamtes Einkommen aus französischen und ausländischen Quellen sowie ihr gesamtes Vermögen in Frankreich und im Ausland angeben.

Trotz einer im Rahmen der Steuerprüfung ergangenen Anfrage durch die französische Steuerbehörde, habe die Steuerpflichtige keinerlei Informationen zu den «*revenus générés par ce compte*» sowie zur Höhe des Guthabens per 1. Januar der überprüften Steuerperiode eingereicht.

Die Steuerpflichtige habe im Rahmen der Steuerprüfung die Möglichkeit, Auszüge von Finanzkonten aller Art sowie von Girokonten, die von ihr und den Mitgliedern ihres «*foyer fiscal*» für private Transaktionen während des überprüften Zeitraums genutzt wurden, einzureichen. Entscheidet sich die Steuerpflichtige gegen eine solche Mitwirkung, sieht sich die französische Steuerbehörde gezwungen, die Auszüge im Rahmen der internationalen Amtshilfe erhältlich zu machen. Im vorliegenden Fall habe die Steuerpflichtige von der Möglichkeit der Einreichung der Kontoauszüge keinen Gebrauch gemacht. Daher sei die französische Steuerbehörde verpflichtet, die entsprechenden Informationen über die internationale Amtshilfe zu erlangen.

Das vorliegende Amtshilfeersuchen zielt somit darauf ab, Unterlagen zu erhalten, um die Höhe des Vermögens und der Einkünfte zu ermitteln, die der französischen Steuerbehörde möglicherweise nicht gemeldet worden seien. Zudem seien die erbetenen Auskünfte für die französische Steuerbehörde notwendig, um die Höhe von hinterzogenen Steuern festzustellen.

**A.c** Die DGFP ersuchte für jedes der im Amtshilfeersuchen genannten Konten bei der Bank (vgl. Sachverhalt Bst. A.b hiervor) um die Erteilung folgender Auskünfte:

(a) *Veillez communiquer:*

1. *Les états de fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2011 au 2019.*
2. *Les relevés sur la période du 01/01/2011 au 31/12/2018, précisant les apports et les prélèvements enregistrés sur cette période ainsi que les gains financiers générés. Veillez indiquer la date, le montant et la nature des revenus perçus (intérêts, dividendes, plus-values).*
3. *La copie du formulaire A, I, S, T ou tout document analogue.*
4. *En cas de clôture du compte, veillez indiquer la date du transfert des avoirs ainsi que la banque, le compte de destination et le territoire concerné.*

*(b) Veuillez indiquer les références des autres comptes bancaires dont le contribuable serait directement ou indirectement titulaire, quelles que soient les structures interposées, ou ayant-droit économique au sein de cette banque, ainsi que ceux pour lesquels il disposerait d'une procuration.*

*(c) Veuillez communiquer les éléments demandés au point a) pour les comptes visés au point b).*

**A.d** Abschliessend erklärt die DGFP im Amtshilfeersuchen, dass sämtliche durch das vorliegenden Amtshilfeersuchen erhaltenen Auskünfte vertraulich behandelt und nur für solche Zwecke verwendet werden würden, die im dem Antrag zugrundeliegenden Abkommen genehmigt worden seien; dass das Amtshilfeersuchen mit dem diesem zugrundeliegenden Abkommen vereinbar sei und auch mit den Rechtsvorschriften des ersuchenden Staates und der Verwaltungspraxis der ersuchenden Behörde übereinstimme; dass die erfragten Auskünfte nach den geltenden Rechtsvorschriften und der Verwaltungspraxis von der ersuchenden Behörde ebenfalls erlangt werden könnten; dass die ersuchende Behörde alle in ihrem Hoheitsgebiet verfügbaren Mittel zur Beschaffung der ersuchten Informationen ausgeschöpft habe, mit Ausnahme derjenigen, die unverhältnismässige Schwierigkeiten verursachen würden.

## **B.**

**B.a** Am 17. Mai 2021 ersuchte die ESTV die Bank um Zustellung der ersuchten Informationen bzw. Dokumente. Zudem wurde die Bank ersucht, die betroffene Person sowie die Gesellschaften E. \_\_\_\_\_ Limited, C. \_\_\_\_\_ Limited, D. \_\_\_\_\_ Limited, F. \_\_\_\_\_ Limited und den G. \_\_\_\_\_ Trust als beschwerdeberechtigte Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

**B.b** Die Bank kam der Editionsaufforderung fristgerecht nach und setzte die ESTV darüber in Kenntnis, dass sie die jeweiligen Kontoinhaber – zu welchen nebst dem G. \_\_\_\_\_ Trust und den hiervor genannten Gesellschaften auch die H. \_\_\_\_\_ Limited und I. \_\_\_\_\_ SARL gehören – über das laufende Amtshilfeverfahren informiert habe; mangels bestehender Kundenbeziehung und aktueller Kontaktdaten habe eine solche Information gegenüber der E. \_\_\_\_\_ Limited nicht erfolgen können (vgl. act. 12). Weiter teilte die Bank mit, dass auch die betroffene Person nicht über das

Amtshilfeverfahren habe informiert werden können, da diese lediglich Begünstigte des betroffenen Kontoinhabers sei. Diesfalls sei die Bank nicht befugt, die betroffene Person direkt zu kontaktieren (vgl. act. 13).

**B.c** Am 18. Juni 2021 setzte die ESTV nach erfolgter Ermächtigung durch die ersuchende Behörde die betroffene Person über das Amtshilfeersuchen in Kenntnis und ersuchte sie um Bekanntgabe einer Zustelladresse in der Schweiz, sofern sie sich am Amtshilfeverfahren in der Schweiz beteiligen wolle.

**B.d** Am 23. Juni 2021 zeigte die Rechtsvertreterin der Gesellschaften C.\_\_\_\_\_ Limited, D.\_\_\_\_\_ Limited, H.\_\_\_\_\_ Limited, F.\_\_\_\_\_ Limited, I.\_\_\_\_\_ SARL und des G.\_\_\_\_\_ Trust das Mandatsverhältnis an. Sie ersuchte um Akteneinsicht, welche von der ESTV gewährt wurde.

**B.e** Am 2. Juli 2021 zeigten Rechtsanwältin Claudia Durgnat und Rechtsanwalt Marco S. Marty gegenüber der ESTV das Mandatsverhältnis zur betroffenen Person an und ersuchten gleichzeitig um Akteneinsicht. Diese wurde am 12. August 2021 gewährt und die betroffene Person zur Stellungnahme zur beabsichtigten Informationsübermittlung aufgefordert. Zudem wies die ESTV die betroffene Person auf die Möglichkeit des vereinfachten Verfahrens mittels Zustimmung zur Informationsübermittlung hin.

**B.f** Am 3. Juli 2021 setzte die ESTV die E.\_\_\_\_\_ Limited durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Amtshilfeersuchen in Kenntnis und setzte ihr eine Frist zur Bezeichnung einer zustellungsbevollmächtigten Person in der Schweiz. Die E.\_\_\_\_\_ Limited kam dieser Aufforderung nicht nach.

**B.g** Am 18. August 2021 übermittelten die C.\_\_\_\_\_ Limited, die D.\_\_\_\_\_ Limited, die F.\_\_\_\_\_ Limited, die H.\_\_\_\_\_ Limited, die I.\_\_\_\_\_ SARL, die F.\_\_\_\_\_ Limited sowie der G.\_\_\_\_\_ Trust (nachfolgend gemeinsam: beschwerdeberechtigte Personen) der ESTV jeweils eine Zustimmungserklärung zur Informationsübermittlung im vereinfachten Verfahren.

**B.h** Am 6. September 2021 reichte die betroffene Person eine Stellungnahme zur beabsichtigten Beantwortung des Amtshilfeersuchens durch die ESTV ein.

## **C.**

Mangels Zustimmung der betroffenen Person zum Informationsaustausch

erging am 1. Oktober 2021 die Schlussverfügung der ESTV gegenüber der betroffenen Person. Die ESTV kam darin nach erfolgter Prüfung des Ersuchens und der Vorbringen in der Stellungnahme der betroffenen Person zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde Amtshilfe zu leisten sei (*Ziffer 1 des Dispositivs*).

In *Ziffer 2 des Dispositivs* nannte die ESTV als Antwort auf die Frage a) des Amtshilfeersuchens (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) die bei der Bank edierten Informationen und Dokumente betreffend die im Amtshilfeersuchen genannten Bankkonten. Dabei nannte die ESTV zu jeder Kontobeziehung die Namen der Kontoinhaber und erklärte, dass die Beschwerdeführerin am jeweiligen Konto wirtschaftlich berechtigt sei («... *dont [A. \_\_\_\_\_] est une des ayants droit économiques*»). [...]. Auf die Fragen b) und c) des Amtshilfeersuchens (vgl. Sachverhalt Bst. A.c) beabsichtigte die ESTV die folgende Erklärung zu übermitteln: «*[A. \_\_\_\_\_] n'entretenait pas d'autres relations bancaires auprès de la banque [B. \_\_\_\_\_ Ltd.] en tant que titulaire, ayant droit économique et/ou bénéficiaire d'une procuration* ».

In *Ziffer 3 des Dispositivs* wies die ESTV den Antrag der betroffenen Person auf Abweisung des Amtshilfeersuchens wie auch den Antrag auf Ungültigerklärung der von den beschwerdeberechtigten Personen eingereichten Zustimmungserklärungen ab.

In *Ziffer 4 des Dispositivs* verfügte die ESTV, sie werde die DGFP auf das Spezialitätsprinzip (Bst. a) sowie auf die Verpflichtung zur Geheimhaltung der Informationen (Bst. b) hinweisen.

#### **D.**

**D.a** Am 1. November 2021 erhebt die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 1. Oktober 2021 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Die Beschwerdeführerin beantragt, es sei dem Amtshilfeersuchen sie betreffend nicht nachzukommen (Ziff. 1); es sei der ESTV zu untersagen, der ersuchenden Behörde in der vorliegenden Angelegenheit irgendwelche Informationen und Akten auszuhändigen oder zu erteilen bzw. zugänglich zu machen, in denen sie (die Beschwerdeführerin) erwähnt oder aufgeführt werde (Ziff. 2); es seien die Zustimmungserklärungen der beschwerdeberechtigten Personen zum vereinfachten Verfahren für ungültig zu erklären und nicht zu beachten (Ziff. 3).

Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, die ESTV sei anzuweisen, das Amtshilfeersuchen an die ersuchende Behörde zurückzuweisen und um folgende Erklärungen zu ersuchen (Ziff. 4):

- a) Begründung und Nennung von Anhaltspunkten, warum Frankreich davon ausgehe, dass die Beschwerdeführerin nach ihrem Wegzug im Jahre [Jahr innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] weiterhin in Frankreich steuerpflichtig sei.
- b) Begründung, warum das Amtshilfeersuchen auf einen falschen Namen und eine falsche Adresse ausgestellt wurde.
- c) Begründung, wie sie [die französischen Steuerbehörden; Präzisierung durch das Bundesverwaltungsgericht] zu den Informationen über die Konti in der Schweiz gekommen sind, respektive eine Bestätigung, dass diese nicht durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt wurden.

Subeventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, es sei die ESTV anzuweisen, die folgenden Korrekturen in der geplanten Übermittlung an Frankreich vorzunehmen (Ziff. 5):

- a) In jedem Absatz über die Kontobeziehungen sei die Bezeichnung «... dont [A. \_\_\_\_\_] est une des ayants droit économiques» wegzulassen.
- b) In jedem Absatz über die Kontobeziehungen sei zu erwähnen: «[A. \_\_\_\_\_] n'est ni titulaire, ni ayant droit économique, ni est-elle bénéficiaire d'une procuration sur ce compte mentionné ».
- c) Die vom ersuchenden Staat gewünschten Daten seien zu übermitteln (Kontoauszüge, Kontostand und Formulare A und T), nicht jedoch die Liste der Begünstigten.

Die Beschwerdeführerin beantragt zudem, die Kosten- und Entschädigungsfolgen seien der ESTV aufzuerlegen (Ziff. 6); eventualiter seien «der Beschwerdeführerin ihre Verfahrenskosten (zz. MwSt) zu Lasten der Staatskasse zu nehmen» (Ziff. 7).

**D.b** In ihrer Vernehmlassung vom 10. Januar 2022 beantragt die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

**D.c** Die Beschwerdeführerin reicht am 8. Februar 2022 ihre Replik ein.

**D.d** Mit Eingabe vom 25. Februar 2022 verzichtet die Vorinstanz auf eine weitere Stellungnahme und verweist auf die Ausführungen in ihrer Vernehmlassung vom 10. Januar 2022.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten und die eingereichten Unterlagen wird – sofern sie für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.*

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

#### **1.**

**1.1** Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG, SR 651.1] i.V.m. Art. 31 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

**1.2** Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, die vom Amtshilfeersuchen betroffen ist, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

**1.3** Landesrechtlich ist die internationale Amtshilfe in Steuersachen im Steueramtshilfegesetz geregelt, welches am 1. Februar 2013 in Kraft getreten ist. Abweichende Bestimmungen des im Einzelfall anwendbaren Abkommens bleiben vorbehalten (vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

**1.4** Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Schlussverfügung in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen



Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

**1.5** Das Bundesverwaltungsgericht wendet im Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 62 Abs. 4 VwVG nicht an die Begründung der Begehren gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-4680/2021 vom 19. August 2022 E. 2.2).

## **2.**

**2.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen betrifft die Steuerjahre 2011 bis 2018 und stützt sich auf Art. 28 DBA CH-FR (in der hier anwendbaren Fassung gemäss Art. 7 des Zusatzabkommens vom 27. August 2009 [AS 2010 5683; nachfolgend: Zusatzabkommen 2009]; Art. 11 Abs. 3 des Zusatzabkommens 2009) und auf Ziff. XI des im DBA CH-FR integrierten Zusatzprotokolls in der Fassung gemäss Art. 1 der Vereinbarung vom 25. Juni 2014 über die Änderung des Zusatzprotokolls zum revidierten Abkommen zwischen der Schweiz und Frankreich vom 9. September 1966 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (AS 2016 1195, nachfolgend: Vereinbarung 2014).

In den Übergangsbestimmungen sieht die Vereinbarung 2014 ihre Anwendung auf Informationsbegehren betreffend Kalender- oder Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2010 beginnen, vor (Art. 2 der Vereinbarung 2014). Im Sinne einer Ausnahme findet Art. 1 Abs. 1 der Vereinbarung 2014 Anwendung auf Informationsbegehren über Sachverhalte, welche Zeiträume ab dem 1. Februar 2013 betreffen (Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014). Gemäss dem Bundesgericht beschränkt Art. 2 Abs. 3 der Vereinbarung 2014 jedoch die Anwendung von Ziff. XI Abs. 3 Bst. a des Zusatzprotokolls ausschliesslich für – vorliegend nicht einschlägige – Gruppenersuchen auf Informationen betreffend Zeiträume ab dem 1. Februar 2013 (BGE 146 II 150 E. 5.5.2 ff.).

## **2.2**

**2.2.1** Gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR muss das Amtshilfeersuchen folgende Informationen enthalten:

die Identität der in eine Prüfung oder Untersuchung einbezogenen Person, wobei diese Information mittels Angabe des Namens der betreffenden Person

oder weiterer Informationen, welche ihre Identifikation ermöglichen, geliefert werden kann (Bst. a);

die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (Bst. b);

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

den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden (Bst. d) und soweit bekannt, den Namen und die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen (Bst. e).

Diese Anforderungen gehen den ähnlichen Bestimmungen in Art. 6 Abs. 2 StAHiG vor (so auch Art. 1 Abs. 2 StAHiG; statt vieler: Urteil des BVerfG A-3584/2021 vom 27. Juli 2023 E. 2.3).

**2.2.2** Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» (vgl. hierzu E. 2.4.2) grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des BVerfG 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVerfG A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

**2.2.3** Die Auslegung von Amtshilfeersuchen muss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks und in einer Weise erfolgen, die den wirksamen Informationsaustausch zwischen den Vertragsparteien nicht behindert (vgl. Ziff. XI Abs. 4 des Zusatzprotokolls). Dies gebietet ebenso der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach *Treu und Glauben* zu erfüllen haben (*pacta sunt servanda*, kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; vgl. BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteil des BVerfG 2C\_287/2019, 2C\_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3). Soweit vorliegend relevant, stellen die Grundsätze des Wiener Übereinkommens kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht dar; sie sind von den schweizerischen Behörden zu beachten, obschon Frankreich nicht Vertragsstaat des Wiener Übereinkommens ist (vgl. BGE 146 II 150 E. 5.3.1 m.w.H.).

## **2.3**

**2.3.1** Nach Ziff. XI Abs. 1 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR stellt die zuständige Behörde des ersuchenden Staates ein Begehren erst dann,

wenn alle in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Information ausgeschöpft sind (sog. *Subsidiaritätsprinzip*, vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG).

**2.3.2** Zur Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips muss der ersuchende Staat nicht sämtliche innerstaatlichen Auskunftsmittel ausschöpfen, sondern lediglich diejenigen, die für ihn nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind (vgl. Urteile des BGer 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5; 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 4.4). Es genügt, wenn der ersuchende Staat anhand innerstaatlich vorgesehener Mittel das Ermittlungsobjekt hinreichend präzisiert hat, so dass die Leistung von Amtshilfe ermöglicht wird (Urteil des BVGer A-4991/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und E. 11).

## **2.4**

**2.4.1** Gemäss Art. 28 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-FR tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten unter sich diejenigen Informationen aus, die zur Durchführung des 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 (vgl. dazu E. 2.8), soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch in Anwendung von Art. 28 DBA CH-FR ist nicht durch Art. 1 DBA CH-FR (persönlicher Geltungsbereich) und Art. 2 DBA CH-FR (sachlicher Geltungsbereich bzw. unter das Abkommen fallende Steuern) eingeschränkt (Art. 28 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-FR).

**2.4.2** Gemäss Ziff. XI Abs. 2 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR besteht der Zweck der Verweisung auf «voraussichtlich erhebliche» Informationen in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR darin, einen möglichst breiten Informationsaustausch in Steuersachen zu gewährleisten, ohne dass die Vertragsstaaten «*fishing expeditions*» (unzulässige Beweisausforschung) durchführen oder Informationen verlangen können, deren Erheblichkeit für die Aufklärung der Steuerangelegenheiten bestimmter Steuerpflichtiger wenig wahrscheinlich ist (vgl. Urteil des BVGer A-4685/2021 vom 19. August 2022 E. 3.6). Insofern bildet das Verbot der Beweisausforschung Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (vgl. Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.2).

**2.4.3** Wurde ein Gesuch zum Zweck der Beweisausforschung gestellt, wird gemäss innerstaatlichem Recht darauf nicht eingetreten (Art. 7 Bst. a StAhiG).

**2.4.4** Als nach Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Um die Durchsetzung des Steuerrechts des ersuchenden Staats zu ermöglichen, können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich sämtliche Informationen relevant sein, die ein Vertragsstaat für die Steuerveranlagung seiner Steuerpflichtigen benötigt (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.3).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt in Konstellationen, in welchen ein ausländischer Staat um Amtshilfe bezüglich einer natürlichen Person ersucht, die Begünstigte («Beneficiary») eines Trusts ist, für den eine Gesellschaft («underlying company») bei einer schweizerischen Bank ein Konto hält, grundsätzlich sämtlichen Bankdokumenten (insbesondere den Portfolio- und Kontoauszügen sowie den «Client Profiles») voraussetzliche Erheblichkeit zu (Urteil des BGer 2C\_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4 ff.). So lassen namentlich Informationen in den «Client Profiles» einer Bank Rückschlüsse auf die Verhältnisse und Beziehungen zwischen den wirtschaftlich berechtigten Personen und den formellen Kontoinhabern zu (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.3). Grundsätzlich voraussetzliche Erheblichkeit kommt sodann auch den sog. «Know Your Customer»-Dokumenten zu, da diese die Verhältnisse zwischen einer Bank und ihrem Kunden während der Dauer des Vermögensverwaltungsmandats festhalten (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 7.4.2; Urteile des BVGer 3584/2021 vom 27. Juli 2023 E. 2.8; A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.3.3.3 m.w.H.).

**2.4.5** Die Voraussetzung der voraussetzlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.3 m.w.H.).

**2.4.6** Ersuchte Informationen sind auch dann zu übermitteln, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden, solange sie die Voraussetzungen der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen (sog. *Verifikationszweck*, vgl. Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3; A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 3.1.2). Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bedingt dabei nicht zwingend einen Informationsmehrwert im Vergleich zu den übrigen zu übermittelnden Informationen, sondern einen Zusammenhang zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt. Die ersuchende Behörde ist daher auch nicht verpflichtet, im Ersuchen einen zusätzlichen Informationswert aufzuzeigen (Urteil des BGer 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.4.3).

**2.4.7** Die voraussichtliche Erheblichkeit von Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben. Nach der Edition der verlangten Unterlagen hat die ersuchte Behörde zu prüfen, ob die betreffenden Informationen für die Erhebung der Steuer voraussichtlich erheblich sind. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: der ersuchende Staat muss die Erheblichkeit voraussehen und im Amtshilfeersuchen geltend machen und der ersuchte Staat muss nur solche Informationen übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-272/2017 vom 5. Dezember 2017 E. 2.2.2).

**2.4.8** Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, hängt im Wesentlichen vom (Verfahrens-)Recht des ersuchenden Staates ab. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung bedeutet dies freilich nicht, dass sich der ersuchte Staat im Rahmen des Amtshilfeverfahrens zum internen (Verfahrens-)Recht des ersuchenden Staates zu äussern hätte. Entsprechend kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen, ob eine Information tatsächlich erheblich ist (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-3584/2021 vom 27. Juli 2023 E. 2.7.6). Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit daher auf eine Prüfung der *Plausibilität* des Ersuchens (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.). Dabei hat die ersuchte Behörde nicht zu entscheiden, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht, sondern sie muss nur überprüfen, ob die ersuchten Informa-

tionen einen Bezug zu diesem Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BGer 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6; A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4 m.w.H.). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023 E. 2.3.4.2 m.w.H.).

So ist insbesondere die Frage der Qualifikation von Truststrukturen, respektive wie und bei wem Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse eines von einem Trust (indirekt) gehaltenen Bankkontos steuerrechtlich zu erfassen sind, im Steuerverfahren des ersuchenden Staates und nach dessen Recht zu beurteilen (vgl. Urteil des BGer 2C\_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.5.2 f.). Äussert sich die ersuchte Behörde zur rechtlichen Qualifikation der Struktur des vom Amtshilfeersuchen betroffenen Trusts, greift sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht zu vereinbaren ist (vgl. Urteile des BGer 2C\_918/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 4.5.3; 2C\_823/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2).

**2.4.9** Der ersuchte Staat darf somit Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne der Amtshilfeklausel seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich bzw. wenig wahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 m.w.H.). Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht besonders hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 2.4.3).

## 2.5

**2.5.1** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet das völkerrechtliche *Vertrauensprinzip*. Diesem Grundsatz nach besteht – ausser bei offensichtlichem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder

internationalen *Ordre public* (vgl. Art. 7 StAhiG) – prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 142 II 218 E. 3.1; Urteile des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2.).

**2.5.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips ist die ersuchte Behörde an die Darstellung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen gebunden, sofern diese nicht wegen *offensichtlicher* Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteile des BVGer A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2; A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 2.3). Das Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn *ernsthafte Zweifel* an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4).

**2.5.3** Bestreitet die betroffene Person den von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt, so hat sie diesen mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017, A-776/2017, A-777/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2; A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

**2.5.4** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, im Ersuchen 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; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6). Aus diesem Grund verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, sondern diese muss nur – aber immerhin – hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-765/2019 vom 20. September 2020 E. 2.1.6).

**2.5.5** In Konstellationen, in welchen die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen keine Erklärung abgibt betreffend die *Herkunft der Informationen*, auf welche sich das Amtshilfeersuchen stützt; respektive, in welchen die betroffene Person nicht weiss, woher die ersuchende Behörde Kenntnis von einschlägigen Informationen erlangt hat, greift das Vertrauensprinzip ebenfalls und die legale Herkunft dieser Informationen ist grundsätzlich zu vermuten (vgl. Urteile des BGer 2C\_773/2022 vom 30. September 2022 E. 1.3.3; 2C\_983/2015 vom 16. Februar 2017 E. 8.7.4; Urteil des BVGer A-4680/2021 vom 19. August 2022 E. 4.2.3). In diesem Zusammenhang hat das Bundesgericht klargestellt, dass es zur Widerlegung der vermuteten legalen Herkunft dieser Informationen nicht ausreicht, dass die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person lediglich Hinweise (beispielsweise in Form von Dokumenten oder Medienberichten) vorbringt, gemäss welchen das Amtshilfeersuchen auf Handlungen beruhen würde, die nach schweizerischem Recht strafbar seien (Urteil des BGer 2C\_983/2015 vom 16. Februar 2017 E. 8.7.4). Solche Hinweise bzw. Indizien können gegebenenfalls ernsthafte Zweifel an der Einhaltung völkerrechtlicher Grundsätze durch den ersuchenden Staat begründen und eine Klärungsanfrage rechtfertigen, nicht jedoch die Verweigerung der Amtshilfe. Letztere setzt eine Widerlegung der Vermutung der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bzw. des guten Glaubens des ersuchenden Staates voraus, welche wiederum auf nachgewiesenen und konkreten Elementen beruhen muss (vgl. E. 2.5.2 und E. 2.5.3 hiavor).

## **2.6**

**2.6.1** Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden (vgl. E. 2.4), wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne im Ersuchen geltend gemacht wird (vgl. Urteil des BVGer A-1948/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.3).

**2.6.2** Der Umstand, dass eine betroffene Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst indes nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird, respektive dass in anderen Staaten tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes auf internationaler Ebene ist eine Grundsatzfrage, die eine detaillierte Prüfung der Situation voraussetzt und vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist daher nicht im Rah-



men eines Amtshilfeverfahrens, sondern in einem Verständigungsverfahren zu lösen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2; 142 II 217 E. 3.6 f.; 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1). Ein allfälliges Verfahren betreffend die Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person muss zudem noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (Urteil des BVGer A-4917/2019 vom 22. Oktober 2020 E. 3.1.2).

**2.6.3** Das Bestehen einer Steuerpflicht in einem anderen Staat als dem ersuchenden Staat stellt sodann weder die Vermutung des guten Glaubens des ersuchenden Staates (vgl. E. 2.2.3) noch die wahrscheinliche Relevanz des Amtshilfeersuchens (vgl. E. 2.4) in Frage. Dies gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung insbesondere auch dann, wenn der ersuchende Staat in seinem Amtshilfeersuchen die Steuerpflicht der betroffenen Person nicht gesondert begründet aber ansonsten alle Informationen angibt, die nach dem anwendbaren Abkommen bzw. seinem Protokoll erforderlich sind (vgl. E. 2.2). Denn diese Informationen beziehen sich insbesondere auf den angestrebten steuerlichen Zweck, weshalb sie darauf schliessen lassen, dass der ersuchende Staat die betroffene Person als zu seinen Steuerpflichtigen gehörend betrachtet. Die Ansässigkeit in einem Drittstaat reicht somit auch nicht aus, damit die ersuchte Behörde von der ersuchenden Behörde Erklärungen zu den Anknüpfungspunkten an die geltend gemachte Ansässigkeit der betroffenen Person im ersuchenden Staat verlangen kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.5 und E. 3.7). Deshalb ist es im Grundsatz unbehilflich, wenn sich die betroffene Person im Rahmen des Amtshilfeverfahrens auf eine (unbeschränkte) Steuerpflicht in einem anderen (als dem ersuchenden) Staat beruft (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.2 ff.; Urteil des BGer 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1; Urteil des BVGer A-4680/2021 vom 19. August 2022 E. 3.6 in fine).

**2.6.4** Die einzige Konstellation, in der es das Bundesgericht zulässt, dass die Schweiz als ersuchter Staat eine unbeschränkte Steuerpflicht, auf die sich der ersuchende Staat stützt, überprüft, ist diejenige, in der die betroffene Person (auch) *in der Schweiz* unbeschränkt steuerpflichtig ist. In dieser Situation einer potenziellen Doppelbesteuerung kann die Schweiz – ebenfalls unter Berücksichtigung des Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.5) – überprüfen, ob der Anknüpfungspunkt an die vom ersuchenden Staat angewandte Steuer einem der Kriterien zur Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit im DBA zwischen der Schweiz und dem ersuchenden Staat entspricht. Hingegen hat die Schweiz als ersuchter Staat nicht zu beurteilen,

ob eine tatsächliche steuerliche Doppelansässigkeit besteht oder nicht (BGE 145 II 112 E. 3; 142 II 161 E. 2.2.2; Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.6, publiziert in SteuerRevue [StR] 77/2022 S. 166; Urteil des BVerfG A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 7.2.2).

**2.7** Der ersuchende Staat hat bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBA CH-FR sind die Informationen, die ein Vertragsstaat im Rahmen der internationalen Steueramtshilfe erhalten hat, von diesem wie nach innerstaatlichem Recht geheim zu halten. Die Informationen dürfen nur Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder der Strafverfolgung, mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Art. 28 Abs. 1 DBA CH-FR genannten Steuern oder mit der Aufsicht über diese Funktionen befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für die hiervor genannten Zwecke verwenden. Zudem dürfen die Informationen nur gegenüber derjenigen Person verwendet werden, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen ausdrücklich richtet (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.4).

## **2.8**

**2.8.1** Die amtshilfespezifischen Informations- und Mitwirkungsrechte richten sich im Verfahren der ESTV nach Art. 14 ff. StAhiG; sie sind aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) abgeleitet (vgl. Urteil des BVerfG A-6829/2017 vom 10. August 2018 E. 2.3).

**2.8.2** Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens. Sie informiert zudem auch diejenigen Personen über das Amtshilfeverfahren, von deren Beschwerdeberechtigung sie nach Art. 19 Abs. 2 StAhiG aufgrund der Akten ausgehen muss. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung beschränkt sich diese Informationspflicht der ESTV auf Personen, deren Beschwerdeberechtigung *offensichtlich* ist (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.3). Damit wird insbesondere berücksichtigt, dass die Person, gegen welche sich das Amtshilfeersuchen richtet, möglicherweise nicht möchte, dass ihre Identität und die Existenz des gegen sie eröffneten Verfahrens allen Personen bekannt gemacht werden, die im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdeberechtigt sein könnten (BGE 146 I 172 E. 7.3.2).

**2.8.3** Als beschwerdeberechtigte Personen gelten die betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG (Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten insbesondere die *Inhaber eines Bankkontos*, über welches im Amtshilfeverfahren Auskünfte erteilt werden sollen, als von der Informationserhebung und -übermittlung persönlich und direkt betroffen und somit als beschwerdeberechtigte Personen (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.1 und E. 2.3). Gleiches gilt, wenn die ersuchende Behörde Informationen über Personen zu erhalten wünscht, die an möglicherweise nicht deklarierten Vermögenswerten wirtschaftlich berechtigt sind, unabhängig davon, unter welchem Titel diese formell bei der Bank betreut werden (BGE 139 II 404 E. 2.1.1).

**2.8.4** Die beschwerdeberechtigten Personen können sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen (Art. 15 Abs. 1 StAhiG). Zudem können sie der Übermittlung der sie betreffenden Informationen an die ersuchende Behörde mittels schriftlicher – und unwiderruflicher – Erklärung zustimmen (Art. 16 Abs. 1 StAhiG). Betrifft die Zustimmungserklärung nur einen Teil der zur Übermittlung beabsichtigten Informationen, so wird gemäss Art. 16 Abs. 3 StAhiG für die übrigen Informationen das ordentliche Verfahren durchgeführt.

## **2.9**

**2.9.1** Fehlerhafte Entscheide bzw. Verfügungen sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Die Nichtigkeit eines Entscheids bzw. einer Verfügung ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. BGE 138 II 501 E. 3.1; 133 II 366 E. 3.1).

**2.9.2** Das Bundesgericht hat sich im Zusammenhang mit der Wahrung des rechtlichen Gehörs von Drittbetroffenen und deren Informationsrechten bzw. Parteistellung im Amtshilfeverfahren (vgl. E. 2.9) mit der Frage der Nichtigkeit auseinandergesetzt. Es hat hierbei festgehalten, dass die Frage, wem im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StAhiG von Amtes wegen die Parteistellung eingeräumt werden muss, eine Wertung verlangt («*suppose en principe une part d'appréciation*»). Eine falsche Entscheidung der Vor-

instanz über die Frage der Information von Drittbetroffenen führt daher grundsätzlich nicht zur Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung (BGE 146 I 172 E. 7.6).

### 3.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Amtshilfeersuchen vom 10. Mai 2021 die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR erfüllt (E. 3.3 und E. 3.4). Ebenfalls strittig ist, ob und in welchem Umfang die Informationen, welche sich auf die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten beziehen, für das französische Steuerungsverfahren voraussichtlich erheblich sein können (E. 4).

**3.1** Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass die Vorinstanz nicht hätte auf das Amtshilfeersuchen der DGFP eintreten dürfen. Das Amtshilfeersuchen der DGFP erfülle die geltenden Anforderungen gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR nicht, da es verschiedene formelle Mängel aufweise. Im Einzelnen macht die Beschwerdeführerin Nachfolgendes geltend:

*Erstens* fehle im Amtshilfeersuchen die notwendige Angabe zur *Form*, in welcher Frankreich die Informationen zu erhalten wünsche. Bereits aus diesem Grund sei darauf nicht einzutreten.

*Zweitens* sei dem Amtshilfeersuchen nicht zu entnehmen, woher die französische Steuerbehörde die Information habe, dass sie (die Beschwerdeführerin) die im Amtshilfeersuchen genannten Konten (direkt oder indirekt über die erwähnten Trusts) halte. Wenn – wie in vorliegendem Fall – keinerlei Angaben zur *Quelle der Information* gemacht würden, auf welche sich das Amtshilfeersuchen stützt, hätte die Vorinstanz die Pflicht gehabt, bei der ersuchenden Behörde nach der Quelle bzw. Herkunft der betreffenden Kontoinformationen zu fragen. Der Schweiz als ersuchtem Staat sei es nur in Kenntnis der Herkunft der Informationen, auf welche der ersuchende Staat das Amtshilfeersuchen stützt, möglich, festzustellen bzw. zu überprüfen, ob gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG eine im Anwendungsbereich des Schweizer Rechts strafbare Handlung beim Erlangen dieser Informationen vorliegen würde. Unterlasse es der ersuchende Staat gänzlich, sich zur Herkunft der ihm vorliegenden Informationen auszusprechen, müsse vorliegend – auch ohne entsprechende Nachfrage durch die Vorinstanz – davon ausgegangen werden, dass die Informationen mittels einer strafbaren Handlung erlangt worden seien. Damit verletze das Amtshilfeersuchen

den Grundsatz von Treu und Glauben und die Schweiz dürfe nicht darauf eintreten.

*Drittens* würden im Amtshilfeersuchen offensichtlich *falsche Namens- und Adressangaben* gemacht. Sie (die Beschwerdeführerin) sei seit [...] geschieden und trage seither nur noch ihren Ledignamen [...]. Zudem wohne sie seit [Datum innerhalb der des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] in [Drittstaat]. Bei der im Amtshilfeersuchen aufgeführten Adresse in Frankreich handle es sich um eine alte Adresse. Diese figuriere zwar auch auf den bei der Bank edierten «*Beneficiaries List[s]*» des G. \_\_\_\_\_ Trusts. Die Adresse in Frankreich sei dort aber jeweils nur deshalb weiterhin aufgeführt, da die Gründer des Trusts die Adresse bereits vor [Jahr innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] erhalten hätten und ihnen nur diese Adresse bekannt gewesen sei.

*Viertens* enthalte das Amtshilfeersuchen keinerlei Anhaltspunkte zur *Ansässigkeit* der Beschwerdeführerin in Frankreich, respektive es würden keine Gründe genannt, weshalb die ersuchende Behörde davon ausgehe, dass sie (die Beschwerdeführerin) in Frankreich ansässig bzw. steuerpflichtig («*résidente*») sein soll. Sie (die Beschwerdeführerin) habe bereits im vorinstanzlichen Verfahren offizielle Dokumente eingereicht, die eindeutig beweisen würden, dass sie seit [Jahr innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] in [Drittstaat] ansässig sei. Zudem werde ein Wegzug aus Frankreich amtlich registriert, womit dieser Umstand auch den französischen Steuerbehörden offensichtlich bekannt sein dürfte. Eine wirtschaftliche Anknüpfung zu Frankreich, die gegebenenfalls eine Steuerpflicht begründen könnte, bestehe sodann ebenfalls nicht. Das Amtshilfeersuchen sei daher als «*fishing expedition*» zu qualifizieren.

In der vorliegenden Angelegenheit gehe es um höchst delikate Daten sie (die Beschwerdeführerin) betreffend, weshalb das Amtshilfeersuchen korrekt gestellt werden müsse. Einem solch falschen Amtshilfeersuchen wie dem vorliegenden zu entsprechen verletze nicht nur Bundesrecht, sondern sei «auch unter der unrichtigen und unvollständigen Feststellung des Sachverhalts zu subsumieren».

**3.2** Die Vorinstanz entgegnet den Vorbringen der Beschwerdeführerin dahingehend, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen sämtliche formellen Voraussetzungen erfülle. Namentlich könne nicht von falschen Namens- und Adressangaben gesprochen werden und auch sonst gelinge es der Beschwerdeführerin nicht, erhebliche Zweifel an den Erklärungen bzw. an

der Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde zu wecken. Die von der Beschwerdeführerin als notwendig erachteten Klärungsanfragen seien nicht angezeigt, und auf das Amtshilfeersuchen sei zu Recht eingetreten worden.

### **3.3**

**3.3.1** Die Informationen bzw. Angaben, welche das Amtshilfeersuchen zu enthalten hat (vgl. E. 2.2), sind so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (vgl. E. 2.2.3).

**3.3.2** Die DGFP hat im vorliegenden Ersuchen ausdrücklich nach Kopien gewisser Bankformulare und anderer analoger Dokumente ersucht. Insofern hat sie sich – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin – zur gewünschten Form, in welcher diese Informationen an sie übermittelt werden sollen, geäußert. Dass die DGFP die übrigen ersuchten Informationen nicht in einer bestimmten Form übermittelt wünscht, stellt sodann keinen formellen Mangel des Amtshilfeersuchens dar, sondern zeugt davon, dass die DGFP diese Informationen nicht in einer bestimmten Form benötigt. Denn die Angabe zur Form im Amtshilfeersuchen ist – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht so zu verstehen, dass bei Fehlen einer Angabe zur gewünschten Übermittlungsform der Informationsaustausch verweigert werden kann. Eine solche Interpretation von Ziff. XI Abs. 3 Bst. c des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR würde einem wirksamen Informationsaustausch offensichtlich entgegenstehen. Vielmehr ist mit dieser Bestimmung gemeint, dass der ersuchende Staat die Übermittlung der erfragten Information auch in einer bestimmten Form ersuchen kann und der ersuchte Staat die Informationen – soweit möglich – in der gewünschten Form zu übermitteln hat. Dies ist namentlich für solche Fälle gedacht, in welchen der ersuchende Staat wegen Bestimmungen des nationalen Rechts (beispielsweise Bestimmungen zur Beweisverwertbarkeit im innerstaatlichen Verfahren) darauf angewiesen ist, die ersuchten Informationen in einer bestimmten Form zu erhalten (vgl. OECD-Kommentar, Model Tax Convention on Income and on Capital, Version 2017, Ziff. 10.2 zu Art. 26).

**3.3.3** Was die *Namens- und Adressangabe* im Amtshilfeersuchen betrifft, wonach es sich dabei um «offensichtlich falsche Angaben» handeln würde, so kann der Beschwerdeführerin aus den nachfolgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Zum einen hält Ziff. XI Abs. 3 Bst. a des Zusatzprotokolls fest, dass das Amtshilfeersuchen die *Identität* der betroffenen Person nennen muss. Dies kann mittels Angabe des Namens oder weiterer Informationen, welche die Identifikation der betroffenen Person ermöglichen, erfolgen. Die Namensangaben im vorliegenden Amtshilfeersuchen erlauben es ohne weiteres, die Beschwerdeführerin als vom Amtshilfeersuchen betroffene Person zu identifizieren. Der Ledigname der Beschwerdeführerin wird ausdrücklich in der Namensangabe im Amtshilfeersuchen erwähnt («née [Ledigname]»). Dass die Beschwerdeführerin (zumindest während einer gewissen Zeit) den ebenfalls im Amtshilfeersuchen erwähnten Nachnamen [...] trug, bestreitet sie sodann nicht. Ferner macht sie auch nicht geltend, dass im Amtshilfeersuchen eine andere Person als sie gemeint sei.

Zum anderen bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, an der im Amtshilfeersuchen genannten *Adresse* in Frankreich gewohnt zu haben. Im Gegenteil führt sie in ihrer Beschwerde selbst aus, dass es sich dabei um ihre «alte Wohnadresse» handle. Zwar hat die Beschwerdeführerin Dokumente eingereicht, welche eine Wohnsitznahme in [Drittstaat] belegen würden und sie hat erwähnt, «im Jahr [Jahr innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] von Frankreich nach [Drittstaat] umgezogen» zu sein, wo sich seither ihr Lebensmittelpunkt befinde. Die erfolgte Wohnsitznahme an einem anderen Ort ist jedoch nicht geeignet, um eindeutig nachzuweisen, dass damit der Wohnsitz in Frankreich tatsächlich aufgegeben wurde und die im Amtshilfeersuchen genannten Adresse in Frankreich für die Zeit ab [Datum innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] offensichtlich ungültig ist. Dies gilt vorliegend umso mehr, als dass das Informationsschreiben der Vorinstanz vom 18. Juni 2021 (vgl. act. 26; Sachverhalt Bst. B.c) der Beschwerdeführerin am 25. Juni 2021 tatsächlich an der im Amtshilfeersuchen genannten Adresse in Frankreich zugestellt werden konnte (vgl. act. 31, Sendungsverfolgung der Post). Die im Amtshilfeersuchen genannte Adresse in Frankreich kann somit im ersuchten Zeitraum nicht als ungültig bzw. offensichtlich falsch betrachtet werden. Im Übrigen hat die Schweiz als ersuchter Staat die Frage nach dem (steuerrechtlichen) Wohnsitz im vorliegenden Amtshilfeverfahren ohnehin nicht zu untersuchen (vgl. E. 2.6.2).

**3.3.4** Was die *Ansässigkeit* bzw. *Steuerpflicht* der Beschwerdeführerin in Frankreich betrifft, so weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass diesbezügliche Fragen nicht im Amtshilfeverfahren zu behandeln sind und es bei möglichen Ansässigkeitskonflikten – jedenfalls wenn keine Ansässigkeit in der Schweiz geltend gemacht wird (vgl. E. 2.6.4) – namentlich nicht

ausreicht, wenn sich die betroffene Person auf eine (unbeschränkte) Steuerpflicht in einem anderen (als dem ersuchenden) Staat beruft (vgl. E. 2.6.3). Im vorliegenden Fall gilt nichts anders.

Insoweit sich die Beschwerdeführerin darauf beruft, ihre Beschwerde ziele nicht auf eine Überprüfung ihrer Steuerpflicht in Frankreich ab, sondern sie rüge eine fehlende Nennung von Anknüpfungspunkten zur behaupteten Ansässigkeit und damit einen formellen Mangel des Amtshilfeersuchens, so kann sie damit ebenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten. Das vorliegende Amtshilfeersuchen enthält hinreichend klare Informationen, um nachzuvollziehen, dass die französische Steuerbehörde davon ausgeht, dass die Beschwerdeführerin in Frankreich (unbeschränkt) steuerpflichtig ist: Das Amtshilfeersuchen bezeichnet die Beschwerdeführerin als «*résidente fiscale française*», welche «*l'objet d'un contrôle par l'administration fiscale française sur la période du 01/01/2011 au 31/12/2018*» darstelle. Zudem wird im Amtshilfeersuchen das Ziel benannt, das mit dem Ersuchen verfolgt werde (Überprüfung der Einkommenssteuer für die Jahre 2011 bis 2018, Überprüfung der Vermögenssteuer für die Jahre 2011 bis 2017, Bestimmung der Höhe allfälliger hinterzogener Steuern) und es werden die benötigten Informationen beschrieben sowie die Informationsinhaberin in der Schweiz genannt. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin Unterlagen vorgelegt hat, die (zumindest seit [Datum innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums]) einen Wohnsitz in [Drittstaat] belegen und auf einen Lebensmittelpunkt in [Drittstaat] deuten würden, ist – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht dazu geeignet, die Ausführungen der DGFP betreffend die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Frankreich klarerweise zu widerlegen oder diese in Frage zu stellen (vgl. bereits E. 3.3.3 hiervor). Vielmehr gilt das Vertrauensprinzip auch hier (vgl. E. 2.6.3). Somit ist in vorliegendem Fall nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz von der ersuchenden Behörde keine zusätzlichen Erklärungen zu den Anknüpfungskriterien zur Ansässigkeit und Steuerpflicht der Beschwerdeführerin in Frankreich verlangt hat.

**3.3.5** Hinsichtlich der *Herkunft der Informationen*, auf welchen das Amtshilfeersuchen basiert, erklärt die ersuchende Behörde, dass die französische Steuerbehörde vermute bzw. über Informationen verfüge («*dispose d'éléments*»), dass die Beschwerdeführerin die konkret bezeichneten Bankkonten bei der Bank indirekt über verschiedene, ebenfalls konkret genannte, Trusts halte (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Der Umstand, dass sich die DGFP nicht weiter bzw. nicht konkreter zur Herkunft der Informationen im Amtshilfeersuchen äussert, führt im vorliegenden Fall – entgegen der



Auffassung der Beschwerdeführerin – weder zum Verdacht, noch stellt es einen Nachweis dafür dar, dass diese Informationen durch eine (gemäss schweizerischem Recht) strafbare Handlung erlangt worden sind. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach der ersuchte Staat bei fehlenden Erklärungen zur Herkunft der Informationen zwangsläufig davon ausgehen müsse, dass diese Informationen auf widerrechtliche Art und Weise erlangt worden sind, würde das Vertrauensprinzip gerade in sein Gegenteil verkehren (vgl. E. 2.5.5). Eine solche Auffassung wäre auch mit dem Grundsatz, wonach völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen sind, nicht vereinbar (vgl. E. 2.2.3). Ein Hinweis auf eine fragwürdige oder gar illegale Herkunft der Informationen im Amtshilfeersuchen kann ferner weder in der Nennung des Nachnamens, welchen die Beschwerdeführerin während der Dauer ihrer Ehe trug, noch in der Angabe der mutmasslich alten Adresse in Frankreich (vgl. hierzu E. 3.3.3) erblickt werden. Weitere Anhaltspunkte für eine strafbare Handlung bei der Erlangung der Kontoinformationen durch die französische Steuerbehörde nennt die Beschwerdeführerin sodann nicht. Dass die französische Steuerbehörde – wie im Amtshilfeersuchen erwähnt – tatsächlich eine Steuerprüfung betreffend die Beschwerdeführerin durchführt, bestreitet letztere im Übrigen nicht.

**3.3.6** Somit gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die Korrektheit der Angaben im Amtshilfeersuchen oder die legale Herkunft der Informationen, auf welchen das Amtshilfeersuchen basiert, klarerweise zu widerlegen oder ernsthafte Zweifel daran zu begründen.

Folglich ist das vorliegende Amtshilfeersuchen weder als offensichtlich mangelhaft zu qualifizieren noch ist zu beanstanden, dass die Vorinstanz von Klärungsanfragen an die ersuchende Behörde abgesehen hat. Dementsprechend kann auch nicht von einer unvollständigen bzw. unrichtigen Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz gesprochen werden.

**3.4** Als Zwischenfazit ist aufgrund des hiervor Gesagten festzuhalten, dass das beschwerdegegenständliche Amtshilfeersuchen die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. XI Abs. 3 des Zusatzprotokolls zum DBA CH-FR (vgl. E. 2.2) erfüllt. Das Ersuchen der DGFP beinhaltet für einen bestimmten Zeitraum konkrete Fragen und es beschreibt konkret die verlangten Informationen, die sich auf eine identifizierte (betroffene) Person im Rahmen einer in Frankreich laufenden Steueruntersuchung sowie auf eine identifizierte Informationsinhaberin in der Schweiz beziehen (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Zudem wurde das Subsidiaritätsprinzip (vgl. E. 2.4 und Sachverhalt Bst. A.d) unbestrittenermassen eingehalten. Rechtsprechungsgemäss

kann das vorliegende Amtshilfeersuchen aufgrund der Einhaltung der formellen Anforderungen – entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin – daher nicht als «fishing expedition» betrachtet werden (vgl. E. 2.3.2).

Dies hat zur Folge, dass der Antrag der Beschwerdeführerin, auf das Amtshilfeersuchen sei nicht einzutreten, abzuweisen ist. Gleiches gilt für den (Eventual-)Antrag der Beschwerdeführerin auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Vornahme der beantragten Klärungsanfragen (vgl. Sachverhalt Bst. D.a). Dieser Antrag ist ebenfalls abzuweisen.

#### **4.**

**4.1** Die Beschwerdeführerin bestreitet sodann (gesamthaft) die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen. Zur Begründung führt sie aus, dass die im Amtshilfeersuchen enthaltenen (fehlerhaften bzw. unvollständigen) Informationen nicht mit den zur Übermittlung vorgesehenen Informationen übereinstimmen würden. Frankreich ersuche nämlich einzig um Informationen zu Konten, welche sie (die Beschwerdeführerin) selbst halte. Aus den zur Übermittlung vorgesehenen Formularen A und T betreffend die jeweiligen Konten bzw. Kundenbeziehungen mit der Bank gehe aber eindeutig hervor, dass sie (die Beschwerdeführerin) lediglich Begünstigte der betroffenen Trusts sei. Da sie – so die Beschwerdeführerin weiter – aber weder als Kontoinhaberin noch als an den Konten wirtschaftlich Berechtigte gelten könne und auch über keine Vollmacht an den Konten verfüge, halte sie diese Konten nicht. Zudem seien die im Amtshilfeersuchen erwähnten Bankkonten erst in den Jahren [Jahre innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] eröffnet worden. Indem die zur Übermittlung vorgesehenen Kontoinformationen erst die Zeitperiode ab [Jahr innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] betreffen, würden sie nicht in die Steuerperiode [Steuerperioden innerhalb des vom Amtshilfeersuchen umfassten Zeitraums] fallen, in welcher sie (die Beschwerdeführerin) noch in Frankreich ansässig gewesen sei. Folglich könnten die Kontoinformationen sie betreffend nicht dem Ermittlungsobjekt in Frankreich entsprechen und müssen (gesamthaft) als nicht erheblich qualifiziert werden.

#### **4.2**

**4.2.1** Wie bereits ausgeführt, sind die im vorliegenden Amtshilfeersuchen enthaltenen Informationen weder offensichtlich unklar noch eindeutig fehler- oder lückenhaft (vgl. E. 3.3 f.).

Die DGFP möchte gemäss den Ausführungen im vorliegenden Amtshilfeersuchen überprüfen, ob die betroffene Person als Steuerpflichtige ihren Deklarationspflichten nachgekommen ist. Sie (die DGFP) geht davon aus, dass die im Amtshilfeersuchen genannten Konten durch die Beschwerdeführerin gehalten werden und zwar indirekt über die im Amtshilfeersuchen genannten Trusts. Die DGFP möchte in vorliegendem Fall mit den im Amtshilfeersuchen gestellten Fragen insbesondere Informationen zu Vermögensständen der nämlichen Konten sowie zu allfälligen darauf eingegangenen Einkünften (Zinserträge, Dividenden, etc.) erhalten und ersucht hierfür um Zustellung namentlich von Kopien der Formulare A, I, S und T. Zudem erfragt die DGFP dieselben Informationen zu allfälligen weiteren Bankkonten, welche die Beschwerdeführerin direkt oder indirekt als Kontoinhaberin hält, bei welchen sie aus Sicht der betroffenen Bank als wirtschaftlich Berechtigte gilt und/oder für welche sie über eine Zeichnungsbeziehung verfügt (vgl. Sachverhalt Bst. A.b und A.c).

Da die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen zum Ausdruck bringt, dass sie die Beschwerdeführerin als (indirekte) Halterin bzw. Inhaberin der nämlichen Bankkonten erachtet, gelten diese Bankkonten – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – als klarerweise vom Amtshilfeersuchen erfasst. Hingegen bildet die Frage der wirtschaftlichen Berechtigung bzw. der steuerrechtlichen Zurechnung der auf den Konten bei der Bank deponierten Vermögenswerte Gegenstand des französischen Steuerverfahrens und ist im vorliegenden Amtshilfeverfahren nicht näher zu prüfen (vgl. E. 2.4.8). Gleiches gilt für die Frage der einkommenssteuerrechtlichen Relevanz allfälliger Ausschüttungen von diesen Konten.

**4.2.2** Zur Übermittlung vorgesehen sind konkret die erfragten Kontoauszüge mit den ebenfalls erfragten Kontoständen, die sonstigen Kontoauszüge sowie die Formulare A und T für die im Amtshilfeersuchen genannten Bankkonten.

Die Beschwerdeführerin ist bei der Bank als eine von verschiedenen Begünstigten des G.\_\_\_\_\_ Trusts verzeichnet (vgl. Beilage «*Beneficiaries List*» zum Formular T für die jeweiligen Bankkonten). Der G.\_\_\_\_\_ Trust ist wiederum in den bei der Bank edierten Dokumenten als wirtschaftlich Berechtigter bzw. als einer von mehreren wirtschaftlich Berechtigten verzeichnet (vgl. Beilage «*Addendum to Declaration of Identity of Beneficial Owner[s]*» zum Formular A für die jeweiligen Bankkonten); als Vertragspartner der Bank («*contracting partner*») sind entweder die Trustees oder verschiedene, als «*underlying company*» zur Vertretung des G.\_\_\_\_\_

Trusts berechnete Unternehmen aufgeführt (vgl. Formulare A und T für die jeweiligen Bankkonten).

**4.2.3** Der im Amtshilfeersuchen genannte Sachverhalt hängt mit den verlangten Informationen und Dokumenten rechtsgenügend zusammen. Die ersuchten Informationen sind in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 2.4.4) in vorliegender Konstellation zudem geeignet, um die Beziehung der Beschwerdeführerin zu den vom Amtshilfeverfahren betroffenen Bankkonten zu klären und um die Vermögens- und Einkommenssituation der Beschwerdeführerin für den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Zeitraum zu erhellen. Ebenso können diese Informationen der Festsetzung allfällig hinterzogener Steuern dienen. Damit entsprechen sie dem Zweck des Amtshilfeersuchens und sind sie dazu geeignet, im ausländischen Steuerverfahren gegen die Beschwerdeführerin als betroffene Person verwendet zu werden.

Dies gilt insbesondere auch für die zu den Formularen T zugehörigen Listen der Begünstigten des G. \_\_\_\_\_ Trusts («*Beneficiaries List[s]*»). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bilden die Listen der Begünstigten Teil des Formulars T, weshalb sie als ausdrücklich erfragt und in Anwendung des Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.5) als voraussichtlich erheblich gelten.

Somit ist der Antrag der Beschwerdeführerin, es sei der Vorinstanz zu untersagen, der ersuchenden Behörde im vorliegenden Amtshilfeverfahren irgendwelche Informationen und Akten, in denen die Beschwerdeführerin erwähnt oder aufgeführt ist, auszuhändigen oder zu erteilen bzw. zugänglich zu machen (vgl. Sachverhalt Bst. D.a), abzuweisen. Der Subeventualantrag der Beschwerdeführerin, die Liste der Begünstigten [des Trusts] sei nicht zu übermitteln (vgl. Sachverhalt Bst. D.a), ist ebenfalls abzuweisen.

### 4.3

**4.3.1** Wie soeben ausgeführt (vgl. E. 4.2.1 hiervor) ist die Frage, ob die Beschwerdeführerin als Begünstigte des G. \_\_\_\_\_ Trusts als (direkt oder indirekt) an den nämlichen Konten wirtschaftlich Berechnete gilt, nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu klären. Die Vorinstanz beabsichtigt allerdings als Teilantwort betreffend die jeweiligen Konten die Erklärung «...dont [A. \_\_\_\_\_] est une des ayants droit économiques» zu übermitteln. Damit nimmt sie eine Qualifikation vor, die ihr im vorliegenden Fall

nicht zusteht, denn eine diesbezügliche Beurteilung hat durch die französische Steuerbehörde im innerstaatlichen Verfahren zu erfolgen (vgl. E. 2.4.8).

Der Subeventualantrag der Beschwerdeführerin ist entsprechend teilweise gutzuheissen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, bei den Antworten zu den jeweiligen Bankkonten (Ziffer 2 des Dispositivs) den Passus «...dont [A.\_\_\_\_\_] est une des ayants droit économiques» zu streichen bzw. mit dem folgenden Passus zu ersetzen: «... dont [A.\_\_\_\_\_] est mentionnée dans le formulaire T comme une des bénéficiaires du [G.\_\_\_\_\_] Trust».

**4.3.2** Die Beschwerdeführerin beantragt zudem (ebenfalls subeventualiter), dass in jedem Absatz über die Kontobeziehungen ergänzend zu erwähnen sei, dass «[A.\_\_\_\_\_] n'est ni titulaire, ni ayant droit économique, ni est-elle bénéficiaire d'une procuration sur ce compte mentionné» (vgl. Sachverhalt Bst. D.a).

Eine solche Ergänzung ist vorliegend nicht angezeigt und dieser Subeventualantrag der Beschwerdeführerin ist abzuweisen. Wie hiavor bereits ausgeführt (vgl. E. 4.2.2 f.), ist namentlich in den zum jeweiligen Bankformular T zugehörigen «Beneficiaries Lists» ersichtlich, in welcher Beziehung die Beschwerdeführerin zum G.\_\_\_\_\_] Trust bzw. zu den jeweiligen Bankkonten steht. Mit anderen Worten geht für die ersuchende Behörde aus diesen Angaben hervor, welche Rolle die Beschwerdeführerin – zumindest aus Sicht der Bank – bei den jeweiligen Bankkonten spielt. Ob die Beschwerdeführerin aus Sicht der französischen Steuerbehörde darum allenfalls als indirekte Kontoinhaberin oder indirekt wirtschaftlich Berechtigte qualifiziert werden kann oder nicht, ist eine Frage des französischen Rechts und im Amtshilfeverfahren nicht – auch nicht durch die Beschwerdeführerin – zu beurteilen (vgl. E. 2.4.8 und E. 4.3.1). Bestreitet die Beschwerdeführerin eine steuerrechtlich relevante Beziehung zu den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten, kann sie dies im Verfahren vor den französischen Behörden geltend machen (vgl. E. 2.4.8). Im Übrigen erweisen sich die Listen mit den Begünstigten des G.\_\_\_\_\_] Trusts auch dann als voraussichtlich erheblich, wenn sie der ersuchenden Behörde dazu dienen sollten, ihre Vermutung, wonach die Beschwerdeführerin die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten (indirekt) halte, zu widerlegen (vgl. E. 2.4.6).

**4.3.3** Sodann ist mit Blick auf das hiervor Gesagte die zur Übermittlung beabsichtigte Antwort der Vorinstanz auf die Fragen b) und c) des Amtshilfeersuchens, wonach «[A. \_\_\_\_\_] *n'entretenait pas d'autre relation bancaire auprès de la [Bank B. \_\_\_\_\_ Ltd.] en tant que titulaire, ayant droit économique et/ou bénéficiaire d'une procuration*» nicht zu beanstanden. Unter den vorliegenden Umständen und unter Berücksichtigung der zu übermittelnden Bankunterlagen (vgl. E. 4.2.2) wird damit – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nämlich insbesondere nicht (indirekt) zum Ausdruck gebracht, dass die Beschwerdeführerin «*titulaire*», «*ayant droit économique*» oder «*bénéficiaire d'une procuration*» der vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten sei.

## 5.

**5.1** Abschliessend ist auf die Rüge der Beschwerdeführerin einzugehen, die Zustimmungserklärungen des G. \_\_\_\_\_ Trusts und der Gesellschaften (vgl. Sachverhalt Bst. B.g) seien nichtig, da die Vorinstanz diese in vorliegendem Fall zu Unrecht als beschwerdeberechtigte Personen qualifiziert habe.

**5.2** Der Auffassung der Beschwerdeführerin kann nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz verweist in der angefochtenen Schlussverfügung zurecht auf die – ebenfalls im Rahmen der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ergangene und vorliegend einschlägige – Rechtsprechung des Bundesgerichts. Demnach gilt die Inhaberin eines Bankkontos, über welches Auskünfte erteilt werden sollen, als beschwerdeberechtigte Person im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG (vgl. E. 2.8.3). Der G. \_\_\_\_\_ Trust ist – zumindest aus Sicht der Bank – wirtschaftlich Berechtigter an den im vorliegenden Amtshilfeersuchen erwähnten Konten bei der Bank (vgl. Formulare A zu den jeweiligen Kontobeziehungen). Die formellen Vertragspartner der Bank sind entweder die Trustees oder Unternehmen, die gemäss Bankformular T zur Eröffnung eines Kontos bei der Bank für den Trust berechtigt sind (vgl. E. 4.2.2). Als Kontoinhaber, respektive als Vertragspartnerinnen der Bank sind sie von der Informationserhebung und -übermittlung persönlich und direkt betroffen, auch wenn sie selbst nicht von der Steueruntersuchung in Frankreich direkt betroffen sind. Die Beschwerdeberechtigung ist zudem offensichtlich, weshalb die von der Vorinstanz von Amtes wegen gewährte Parteistellung rechtens war (vgl. E. 2.8.2 und E. 2.9.2).

Somit sind die Zustimmungserklärungen des Trusts sowie der diesen vertretungsbefugten Unternehmen als beschwerdeberechtigte Personen

rechtsgültig erfolgt und nicht nichtig. Der diesbezügliche Antrag der Beschwerdeführerin ist daher abzuweisen.

## 6.

**6.1** Andere Gründe, die der Amtshilfe in vorliegendem Fall entgegenstehen, werden von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht und sind auch nicht ersichtlich.

**6.2** Somit erweist sich die Beschwerde einzig betreffend die Angabe der Vorinstanz, wonach die Beschwerdeführerin bei den betroffenen Konten als «*une des ayants droit économiques*» gelte, als begründet. Der diesbezügliche Subeventualantrag der Beschwerdeführerin ist insofern gutzuheissen, als dass die Vorinstanz anzuweisen ist, Ziffer 2 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung gemäss E. 4.3.1 abzuändern.

## 7.

**7.1** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Damit dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Subeventualanträgen teilweise durch. Im Resultat sind die Antworten (unter Bst. a des Ersuchens, vgl. Sachverhalt Bst. A.c) zu den sieben Bankkonten zumindest teilweise nicht wie von der Vorinstanz vorgesehen zu übermitteln (E. 4.3.1). Angesichts dessen, dass die Vorinstanz mit der beabsichtigten Bezeichnung der Beschwerdeführerin als «*une des ayant droit économiques*» an den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten eine unzulässige Qualifikation vorgenommen hat (vgl. E. 4.3.1), rechtfertigt es sich, von einem Obsiegen der Beschwerdeführerin im Umfang von rund 1/5 auszugehen.

**7.2** Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

## 8.

**8.1** Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'000.-- aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von total Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**8.2** Die Vorinstanz hat der teilweise obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Die Parteientschädigung ist aufgrund der eingereichten Kostennote festzusetzen (Art. 14 VGKE). Bei Fehlen einer Kostennote wird die Entschädigung aufgrund der Akten festgesetzt (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen (Art. 10 Abs. 1 VGKE). Angesichts dieser klaren reglementarischen Grundlagen kann nach der geltenden Rechtsprechung namentlich bei anwaltlicher Vertretung auf eine Aufforderung zur Einreichung einer Kostennote verzichtet werden (vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C\_422/2011 vom 9. Januar 2012 E. 2; Urteil des BVGer A-471/2021 vom 27. Juni 2022 E. 5.2).

Vorliegend hat die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin keine Kostennote eingereicht. Die reduzierte Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist vorliegend unter Berücksichtigung der gesamten Umstände praxisgemäss auf Fr. 1'500.-- festzusetzen.

## **9.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

*[Das Dispositiv befindet sich auf der nachfolgenden Seite.]*



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.

**2.**

Ziffer 2 des Dispositivs der Schlussverfügung vom 1. Oktober 2021 der Vorinstanz wird im Sinne von E. 4.3.1 und E. 7.1 teilweise aufgehoben. Die Vorinstanz wird angewiesen, die Änderungen in Ziffer 2 des Dispositivs gemäss E. 4.3.1 vorzunehmen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

**3.**

Der Beschwerdeführerin werden Verfahrenskosten von total Fr. 4'000.-- auferlegt. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 5'000.-- wird zur Begleichung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 1'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung von total Fr. 1'500.-- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Ana Pajovic

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

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