

BVGer A-1745/2019 vom 1. November 2019

Bundesverwaltungsgericht, 2019-11-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1745_2019

FR: TAF A-1745/2019 du 1 novembre 2019

IT: TAF A-1745/2019 del 1 novembre 2019

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der griechischen IAPR vom (Datum) gestützt auf Art. 25 DBA CH-GR zugrunde. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG) geregelt. Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Vorbehalten bleiben allfällige abweichende Bestimmungen des DBA CH-GR (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.2

Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

E. 1.3

Beschwerdeberechtigte Personen sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene(n) Person(en) sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Im vorliegenden Fall erfüllen beide Beschwerdeführenden die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG, je in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG) ist somit einzutreten.

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können 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).

E. 1.5

Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen.

Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügbare Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, BGE 122 V 157 E. 1d; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, Rz. 537).

E. 2.1

Nach Art. 25 DBA CH-GR tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-GR). Der Informationsaustausch ist dabei nicht durch Art. 1 DBA CH-GR (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (Art. 25 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-GR). Die vorliegende staatsvertragliche Grundlage entspricht damit in weiten Teilen dem Wortlaut von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: OECD-MA) und damit auch dem OECD-Standard (vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Griechenland vom 3. Dezember 2010 BBl 2011 627, 631 f., insbesondere auch zu den bestehenden Abweichungen zum OECD-MA).

E. 2.1.1

Vorliegend ist überdies Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-GR (ebenfalls unter SR 0.672.937.21, nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-GR), welches einen integrierenden Bestandteil des Abkommens darstellt, relevant. Gemäss Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-GR besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat». Es handelt sich dabei um die Aufnahme des Subsidiaritätsprinzips in das DBA zwischen den beiden genannten Vertragsstaaten (vgl. Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG).

E. 2.1.2

Weiter ist in Ziff. 4 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-GR geregelt, dass Einvernehmen darüber besteht, «dass die in Artikel 25 vorgesehene Amtshilfe nicht Massnahmen einschliesst, die lediglich der Beweisausforschung dienen» (sog. «fishing expeditions»). Ferner verpflichtet Art. 25 des DBA CH-GR gemäss Ziff. 4 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-GR nicht dazu, «Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen».

E. 2.1.3

Im Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR vom 2. August 2012 (AS 2013 537, nachfolgend: Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR) wird in Art. I überdies festgehalten, dass Einvernehmen

darüber besteht, «dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, fishing expeditions zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist». Weiter ist in Art. I des Zusatzprotokolls ausgeführt, dass die im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» sind, sie jedoch nicht so auszulegen sind, «dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern».

E. 2.1.4

Der zeitliche Geltungsbereich der Amtshilfeklausel von Art. 25 DBA CH-GR in der vorliegend anwendbaren Fassung ist in Art. VIII Abs. 1 Bst. c des Protokolls vom 4. November 2010 zum DBA CH-GR (AS 2012 637) geregelt. Demzufolge findet die vorgenannte Bestimmung auf Auskunftersuchen Anwendung, die am oder nach dem 27. Dezember 2011 gestellt werden und Informationen ab dem 1. Januar 2012 betreffen. Das Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR vom 2. August 2012 ist gemäss dessen Art. III rückwirkend ebenfalls ab dem 1. Januar 2012 anzuwenden.

E. 2.2.1

Nach der Rechtsprechung gelten Informationen als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts, soweit diese Informationen 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; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2).

E. 2.2.2

Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je m.w.H.). 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 Amtshilfesuch zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt). Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4.1, A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1, je m.w.H.).

E. 2.2.3

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, 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).

E. 2.2.4

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (vgl. BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.2; Urteile des BVGer A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.6 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4, m.w.H.). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4.3, A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.3.2, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2 und A-846/2018 vom 30. August 2018 E. 2.1.4).

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, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.2.3). Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss diese hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; 139 II 404 E. 9.5; vgl. Urteile des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5, A-6394/2016 vom 16. Februar 2017 E. 2.3).

E. 2.3.2

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). 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-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2, A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5). Es liegt an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des

BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

E. 2.4

Wie bereits erwähnt, wurde in Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-GR das Subsidiaritätsprinzip aufgenommen (E. 2.1.1). Was unter den «üblichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-GR nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln (vgl. dazu [statt vieler] Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 1.4) ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel verlangt wird. Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.3.1). Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Voraussetzung der Ausschöpfung der im innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel allerdings dann nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige noch Gelegenheit hat, seine Steuerfaktoren korrekt und spontan zu deklarieren (vgl. Urteile des BVGer A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 4.1.3, A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.2.1). Dies ist etwa dann der Fall, wenn im Zeitpunkt des Ersuchens die Frist zur Einreichung der Steuererklärung noch nicht abgelaufen ist (vgl. Urteil des BVGer A-3482/2018 vom 5. August 2019 E. 8.2). Ist hingegen die Frist zur Abgabe der Steuererklärung abgelaufen und bestehen Zweifel an der Selbstdeklaration, ist das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt, wenn sich die Informationen im ersuchten Staat befinden (vgl. Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.3.2.2; Daniel Holenstein, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, 2015, N 284 zu Art. 26 des OECD-Musterabkommens [welcher inhaltlich weitgehend mit Art. 25 DBA CH-GR übereinstimmt, vgl. E. 2.1 hiervor]). Die Amtshilfe nach OECD-Standard bezweckt die Übermittlung von Daten zur ordentlichen Veranlagung bzw. zur Überprüfung der Veranlagung (vgl. BGE 139 II 404 E. 7.2.2). Auch kann einem Staat in der Phase der Überprüfung der Selbstdeklaration nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfeersuchen gestellt worden ist. Zusammengefasst muss der ersuchende Staat seine innerstaatlichen Mittel zumindest soweit in Anspruch nehmen, bis er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat (vgl. zum Ganzen Urteile des BVGer A-140/2019 vom 23. Mai 2019 E. 5.1, A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 2.3, A-6394/2016 vom 16. Februar 2017 E. 2.2.1).

E. 2.5

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (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 StAhiG], BBl 2015 5585 ff., 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2, m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es

unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird (Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff.; BGE 141 II 436 E. 4.4.3 f., Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.6.3, A-4144/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.4.1, A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 3.4 und 3.5).

E. 3

Im vorliegenden Verfahren ist aufgrund der Vorbringen der Beschwerdeführenden darauf einzugehen, ob das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit in Bezug auf sämtliche von der ersuchenden Behörde geforderten Informationen erfüllt ist (E. 3.1), ob von der ersuchenden Behörde gegen den Grundsatz der Subsidiarität verstossen wurde (E. 3.2) und ob in Bezug auf den im Ersuchen nicht namentlich erwähnten M. _____ (E. 3.3) sowie die Beschwerdeführende (E. 3.4) Informationen ausgetauscht werden dürfen.

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass die voraussichtliche Erheblichkeit sämtlicher von der IAPR geforderten Informationen für die Steuerperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 für das griechische Steuerverfahren nicht gegeben sei (Beschwerde Rz. 17 ff.). Die Veranlagung für die besagte Steuerperiode sei bereits abgeschlossen und die anfallende Einkommenssteuer vom Beschwerdeführer geleistet worden. Als Beweisstück legen die Beschwerdeführenden hierzu einen auszugsweise auf Deutsch übersetzten Bericht des «Independent Authority for Public Revenue» vom (Datum) in Bezug auf die griechische Steueruntersuchung betreffend den Beschwerdeführer vor (Beschwerde, Beilage 4). Die Beschwerdeführenden gehen folglich davon aus, dass die IAPR diese Informationen lediglich zur Durchführung eines Steuerstrafverfahrens gegen den Beschwerdeführer benötige. Diesbezüglich stellen sie einen entsprechenden Beweisantrag, demgemäss eine Rückfrage bei der ersuchenden Behörde angezeigt sei (Beschwerde Rz. 18 sowie Replik Rz. 1.7). Dieser von den Beschwerdeführenden eingereichte Bericht (Beschwerde, Beilage 4) soll nach Ansicht der Beschwerdeführenden belegen, dass das griechische Steuerverfahren betreffend die Steuerperiode vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 abgeschlossen sei. Ob dieses Verfahren in Griechenland tatsächlich abgeschlossen wurde, ist jedoch fraglich. So wird im Amtshilfeersuchen erklärt, dass gegen den Beschwerdeführer in Griechenland eine Untersuchung laufe. An diese Angabe ist - wie die ESTV in der Vernehmlassung (Rz. 2.4 f.) zu Recht hervorhebt - der ersuchte Staat nach dem Vertrauensprinzip grundsätzlich gebunden (E. 2.3.2). Der von den Beschwerdeführenden eingereichte Bericht vermag diese Angabe nicht als offensichtlich fehler- oder lückenhaft oder widersprüchlich zu entkräften, ist er doch wenig aussagekräftig und wurde nur auszugsweise eingereicht und übersetzt. Zudem ist nach der Rechtsprechung selbst dann, wenn das ordentliche Veranlagungsverfahren betreffend das Steuerjahr 2012 tatsächlich abgeschlossen wäre, nicht ausgeschlossen, dass der ersuchende Staat die Informationen weiterhin benötigt, etwa für eine allfällige Nachsteuer- bzw. Revisionsmöglichkeit (vgl. dazu Urteile des BVGer A-1538/2018 vom 11. September 2019

E. 3.8.2, A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2 und A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2), wobei es nicht am ersuchten Staat wäre, zu beurteilen, ob das griechische Verfahrensrecht ein Zurückkommen auf abgeschlossenen Veranlagungsverfahren erlaubt oder nicht (vgl. Urteil des BGER 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6; zum Grundsatz, dass der ersuchte Staat keine Fragen des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu klären hat: BGE 144 II 206 E. 4.3 und Urteil des BVGER A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2). In der Rechtsprechung wurde allerdings auch festgehalten, dass in einer Situation einer abgeschlossenen Veranlagung eine Rückfrage bei der ersuchenden Behörde opportun sein könne (Urteile des BVGER A-1538/2018 vom 11. September 2019 E. 3.8.2, A-1146/2019 vom 6. September 2019 E. 2.7.2). Dies gilt aber nur, wenn tatsächlich davon ausgegangen werden kann, dass das Veranlagungsverfahren abgeschlossen ist. Dies darzutun, ist den Beschwerdeführenden aber wie dargelegt nicht gelungen. Aus diesem Grund drängte sich im vorliegenden Verfahren keine Rückfrage an die IAPR auf (siehe auch betreffend ähnliche Konstellationen: Urteile des BVGER A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2 sowie A-7622/2016 vom 23. Mai 2017 E. 3.4.2). Somit ist auch der im vorliegenden Verfahren gestellten Beweisofferte bzw. dem Verfahrensantrag in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu E. 1.5) nicht stattzugeben. Ist entgegen den Angaben der Beschwerdeführenden nicht davon auszugehen, dass das Steuerverfahren für das Jahr 2012 abgeschlossen ist, dringt auch der von den Beschwerdeführenden daraus gezogene Schluss, dass der ersuchende Staat die Informationen folglich nur zur Durchführung eines Strafverfahrens benötige, nicht durch. Vielmehr ist aufgrund des Vertrauensprinzips (E. 2.3.2) auf die Angabe der ersuchenden Behörde im Schreiben vom (Datum) (act. 6), wonach das Ersuchen die Einkommenssteuer betreffe, abzustellen. Diese Erklärung zu entkräften, ist den Beschwerdeführenden nicht gelungen.

E. 3.1.2

Darüber hinaus sei gemäss den Beschwerdeführenden ein Teil der nach dem Dispositiv der Schlussverfügung der ESTV zu übermittelnden Informationen zum Zeitpunkt der Stellung des Amtshilfeersuchens bereits im Besitz der ersuchenden Behörde gewesen (zum Ganzen Beschwerde Rz. 22 ff). So habe der Beschwerdeführer den griechischen Steuerbehörden schon vorgängig diverse Kontoauszüge mit den entsprechenden Informationen eingereicht. Damit sei die Erheblichkeit der aufgeführten Informationen, welche bereits im Besitze der ersuchenden Behörde und dennoch gemäss ESTV amtshilfeweise zu übermitteln seien, zu verneinen. Auch hierzu sei eine Rückfrage an die ersuchende Behörde zu richten. Die ESTV hätte diese für das griechische Verfahren nicht erheblichen Informationen aussondern oder unkenntlich machen müssen. Es handle sich dabei um einen Verfahrensfehler, der ohne weiteres erkennbar sei (Beschwerde Rz. 29). Auch diesen Ausführungen ist nicht zu folgen. Informationen können auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (Urteil des BVGER A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 9.2.3.2, m.w.H., vgl. dazu auch Urteil des BVGER A-7309/2016 vom 15. Juni 2017 E. 2.3.1). Die Vorinstanz weist vor diesem Hintergrund weiter zutreffend darauf hin, dass die von ihr zur Übermittlung bestimmten Informationen entweder «der Glaubwürdigkeit der vom Beschwerdeführer in Griechenland vorhandenen Informationen» diene oder aber bei einer allfälligen Abweichung «hingegen bisher im Dunkeln gebliebene Punkte geklärt werden» (Vernehmlassung der Vorinstanz Rz. 2.7 mit Hinweis auf Urteil des BVGER A-6394/2016 vom 16. Februar 2017 E. 3.2.3). Folglich war

auch bezüglich der obgenannten Informationen keine Nachfrage der Vorinstanz angezeigt, da im konkreten Fall letztlich offenbleiben kann, ob die besagten Dokumente tatsächlich wie vom Beschwerdeführer geltend gemacht bereits im Besitze der griechischen Steuerbehörden waren oder nicht. Der entsprechende Beweisantrag ist in antizipierter Beweiswürdigung abzulehnen (vgl. E. 1.5 hierzu).

E. 3.2.1

Sodann bestreiten die Beschwerdeführenden, dass die Hellenische Republik die in ihrem innerstaatlichen Recht üblichen Verfahren zur Beschaffung der verlangten Informationen ausgeschöpft hat und demzufolge das Amtshilfebegehren der IAPR, jedenfalls zum Zeitpunkt der Einreichung des Ersuchens am (Datum), die formellen Gesuchsanforderungen erfüllt hat (zum Ganzen Beschwerde Rz. 30 ff.). Es werde bestritten, dass der Beschwerdeführer von den griechischen Steuerbehörden jemals aufgefordert worden sei, zu den Bankbeziehungen zur Bank C._____ betreffend Konto Nr. (...) (lautend auf G._____ Limited), Nr. (...) (lautend auf H._____ Limited), Nr. (...) (lautend auf I._____ Limited) und Nr. (...) (lautend auf J._____ Limited) für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2015 Unterlagen vorzulegen, obschon diese Bankbeziehungen gemäss dem Ersuchen den griechischen Behörden bereits seit dem (Datum) (...) bekannt gewesen seien. Dies sei auch aus den beiden Schreiben der griechischen Generaldirektion der Steuerverwaltung an den Beschwerdeführer, den «ergänzenden Ersuchen um Auskunftserteilung» vom (Datum) sowie (Datum) bzw. deren auszugsweisen Übersetzung ins Deutsche (Beschwerde, Beilage 5 und 6), ersichtlich. Damit sei in casu - entgegen dem Wortlaut des gegenständlichen Ersuchens - das Subsidiaritätsprinzip verletzt. Dem Beschwerdeführer sei im griechischen Verfahren zu keinem Zeitpunkt die Gelegenheit gewährt worden, die mutmasslich erforderlichen Informationen zu den Bankbeziehungen der streitigen Firmenkonten offenzulegen, damit dessen Steuerfaktoren korrekt und spontan deklariert werden können. Es würden daher ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung der ersuchenden Behörde bestehen, wonach diese alle voraussichtlich zumutbaren innerstaatlichen Mittel zur Erlangung der zur Frage stehenden Informationen ausgeschöpft habe. Damit sei die angefochtene Schlussverfügung nicht rechtskonform und folglich aufzuheben.

E. 3.2.2

Grundsätzlich ist auch in Bezug auf dieses Vorbringen der Beschwerdeführenden auf das im Völkerrecht geltende Vertrauensprinzip und damit auf die im Amtshilfeersuchen der IAPR gemachte Zusage abzustellen. Auch hinsichtlich des Kriteriums der Ausschöpfung der «üblichen Mittel» zwecks Erfüllung des Subsidiaritätsprinzips bleibt den Beschwerdeführenden allerdings die Möglichkeit, dieses Vertrauen zu erschüttern (vgl. zum Ganzen E. 2.3.2). Dies vermögen sie im zu beurteilenden Fall jedoch nicht zu erreichen. Im Gegenteil ist vorliegend davon auszugehen, dass die Anforderungen des Subsidiaritätsprinzips erfüllt sind. Der ersuchende Staat darf nämlich auch dann ein Amtshilfeersuchen stellen, wenn ein allfälliger Versuch, die Informationen im innerstaatlichen Verfahren zu erhalten, einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde und die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (vgl. E. 2.4). Darüber hinaus betreffen die von dem ersuchenden Staat angeforderten Informationen die Steuerperioden 2012 bis 2015. Es handelt sich allesamt um Steuerperioden, welche bereits abgeschlossen sind, und deren Frist zur Einreichung der jeweiligen Steuererklärung und folglich die Frist zur ordentlichen Selbstdекlaration bzw. Offenlegung durch den

Beschwerdeführenden ungenutzt abgelaufen ist. Das Abstellen auf die Zusicherung der griechischen Behörden bleibt auch dann angezeigt, wenn diese weiterhin mit dem Beschwerdeführer in Kontakt geblieben sind (vgl. E. 2.4). Dabei ist auch eine weitere Nachfrage der griechischen Behörden beim Beschwerdeführer in Bezug auf sämtliche von ihr im Amtshilfeersuchen eingeforderten Informationen nicht erforderlich. Zusammenfassend ist somit auch in diesem Punkt der Ansicht der Vorinstanz zu folgen, welche keine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips feststellen konnte.

E. 3.3.1

Ferner wird vom Beschwerdeführer vorgebracht, dass im vorliegenden Fall ausschliesslich von einem Amtshilfeersuchen betreffend den Beschwerdeführer auszugehen sei. Anhaltspunkte für eine etwaige voraussichtliche Erheblichkeit der Offenlegung des Namens von M._____ (...) würden im Amtshilfeersuchen nicht vorliegen (Beschwerde Rz. 38 ff.). Demzufolge hätte die ESTV den Namen (...) von M._____, und dessen Wohnsitzadresse als «unbeteiligten Dritten» schwärzen oder unkenntlich machen müssen. Der Verfahrensfehler sei ohne weiteres erkennbar. Eine Übermittlung der erwähnten Beschwerdebeilagen ohne Schwärzung der genannten Namen käme einem (unzulässigen) spontanen Informationsaustausch gleich. M._____ habe weder am Amtshilfeverfahren seine Rechte wahrnehmen können, noch sei er Adressat der Schlussverfügung. Die Amtshilfe unter Offenlegung seines Namens sei von Amtes wegen zu verweigern.

E. 3.3.2.1

Zu prüfen ist somit vorliegend, ob - wie die Beschwerdeführenden beantragen - der Name von M._____ auf sämtlichen Kontoauszügen, welche die ESTV mit Enclosure (...) zur Schlussverfügung zu übermitteln beabsichtigt, zu schwärzen ist. Zweck des vorliegenden Ersuchens der griechischen Steuerbehörden ist die Ermittlung der einkommenssteuerlichen Bemessungsgrundlage des Beschwerdeführers. Was die Bankbeziehung Nr. (...) bei der Bank C._____, lautend auf die I._____ Limited, betrifft, so geht die ersuchende Behörde gemäss den Angaben im Ersuchen davon aus, dass der Beschwerdeführer über eine Zeichnungsberechtigung an diesem Konto verfüge (...) und dass er indirekt (über mehrere zwischengeschaltete Gesellschaften) an der I._____ Limited. wirtschaftlich berechtigt sei (...). Treffen diese Annahmen zu, wovon der ersuchte Staat nach dem Vertrauensprinzip auszugehen hat und was der Beschwerdeführer auch nicht bestreitet, so sind die geforderten Informationen zu diesem Konto für dessen Besteuerung voraussichtlich erheblich (vgl. dazu E. 2.2). Was nun die Erwähnung von M._____ auf den Kontoauszügen anbelangt, (...) so kann diese Information ebenfalls als voraussichtlich erheblich angesehen werden. Aus den Unterlagen der Vorinstanz (act. 82) ergibt sich, dass dieser gemäss den Bankunterlagen (...) ist. Dies wird auch von den Beschwerdeführenden nicht in Abrede gestellt. Eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen M._____ und dem Beschwerdeführer als (...) wirtschaftlich Berechtigtem ist damit, wie die ESTV in der Vernehmlassung zu Recht geltend macht, gegeben. Folglich kann M._____ keineswegs als unbeteiligter Dritter, etwa einem Bankangestellten gleich, qualifiziert werden (vgl. E. 2.5). Die Informationen über die Bankbeziehung Nr. (...) bei der Bank C._____, samt der die I._____ Limited betreffenden Angaben, und damit auch die Nennung von M._____, sind im vorliegenden Fall - auch unter den geforderten Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten - grundsätzlich als voraussichtlich erheblich einzustufen (vgl. zum Ganzen E. 2.5 sowie BGE 141 II 436 E. 4.6 zur grundsätzlichen Bedeutung von Informationen im Zusammenhang mit einer wirtschaftlich beherrschten

juristischen Person bzw. Gesellschaft sowie Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 12.1 zur voraussichtlichen Erheblichkeit der Namen von weiteren Gesellschaftern einer Gesellschaft, an welcher auch die betroffene Person beteiligt ist).

E. 3.3.2.2

Fraglich ist allerdings, inwiefern sich der Umstand auswirkt, dass M. _____ im vorinstanzlichen Verfahren nicht informiert worden ist, sondern lediglich die I. _____ Limited, (...). Diesbezüglich ist festzuhalten, dass Drittpersonen, über die Informationen aufgrund der voraussichtlichen Erheblichkeit für die Veranlagung der im ersuchenden Staat (behaupteterweise) steuerpflichtigen Person übermittelt werden sollen, nach bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung als sog. materiell Betroffene gelten (Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.2.8 ff.). Sie erhalten eine Beschwerdemöglichkeit (Art. 19 Abs. 2 StAhiG; Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes BBl 2015 5585, 5623; vgl. auch BGE 143 II 506 E. 5.2.2). Dies setzt voraus, dass sie informiert werden (Art. 14 Abs. 2 StAhiG, ausführlich zum Ganzen Urteil des BVGer A-5715/2018 vom 3. September 2019, insbesondere E. 5.5 und 6). Geschieht dies allerdings nicht, so wird deren rechtliches Gehör verletzt (Urteil des BGer 2C_653/2017 vom 13. Mai 2019 E. 4.2). Die Verletzung des rechtlichen Gehörs kann im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geheilt werden (zum Ganzen Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.7.5; ausführlich dazu auch Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 4.2.10 sowie A-3482/2018 vom 5. August 2019 E. 7.3.5 und A-6871/2018 vom 8. April 2019 E. 4.5 und 6.5 [mit Differenzierungen zur Frage der Nichtigkeit]). Die Auffassung der ESTV, dass M. _____ nicht als beschwerdelegitimiert zu qualifizieren sei, welche sie namentlich aus der Rechtsprechung zur Amtshilfe im Bereich der Finanzmarktaufsicht ableitet (Vernehmlassung Rz. 4.6), entspricht nicht dieser Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Vorliegend wurde M. _____ nicht über das Amtshilfeverfahren informiert und konnte folglich auch seine Verfahrensrechte nicht wahrnehmen. Wie vorgängig dargelegt, kann eine solche Verletzung des rechtlichen Gehörs von materiell betroffenen Personen im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht geheilt werden. Nachdem es sich freilich um einen ausländischen Drittbetroffenen handelt, welcher nicht ohne weiteres in das vorliegende Verfahren einbezogen werden kann, rechtfertigt es sich aus Gründen der Verhältnismässigkeit und der von der Schweiz eingegangenen völkerrechtlichen Verpflichtung zur zügigen Durchführung der Verfahren, auf eine Information durch das Bundesverwaltungsgericht oder eine Rückweisung an die ESTV mit entsprechenden Anweisungen zu verzichten und die Angaben bzw. den Namen und die Adresse von M. _____ im vorliegenden Verfahren zu schwärzen (vgl. zu einer gleichgelagerten Konstellation: Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 4.3.7.5). Insoweit ist die Beschwerde gutzuheissen.

E. 3.3.3

Was das Vorbringen anbelangt, es liege ein unzulässiger spontaner Informationsaustausch vor, so kann diesem nicht gefolgt werden: Ein spontaner Informationsaustausch liegt in jenen Fällen vor, in denen dem ersuchenden Staat Informationen geliefert werden, die zwar voraussichtlich erheblich sind, aber im Ersuchen gar nicht verlangt worden sind (vgl. Urteil des BGer 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-7022/2017 vom 30. Juli 2019 E. 3.6.4.1; vgl. ferner zum Verhältnis eines DBA zum Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

[Amtshilfeübereinkommen, SR 0.652.1], welches für die Schweiz am 1. Januar 2017 in Kraft getreten ist: Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.7.1, A-2117/2018 vom 5. März 2019 E. 2.3). Die Kontoauszüge, welche die ESTV vorliegend zu übermitteln beabsichtigt, wurden von der ersuchenden Behörde explizit verlangt, weswegen hier schon deswegen kein Anwendungsfall eines spontanen Informationsaustauschs gegeben ist.

E. 3.4.1

Von der Beschwerdeführerin wird schliesslich gerügt, dass das griechische Amtshilfeersuchen ausschliesslich den Beschwerdeführer betreffen würde. Anhaltspunkte für eine allfällige Steueruntersuchung hinsichtlich der Beschwerdeführerin in Griechenland seien im Amtshilfeersuchen nicht ersichtlich. Die Übermittlung der Informationen bezüglich des Kontos Nr. (...) bei der Bank C._____, bei welchem die Beschwerdeführerin Mitinhaberin sei, bewirke im Ergebnis, dass unabhängig vom Auskunftersuchen betreffend den Ehegatten der Beschwerdeführerin, dem Beschwerdeführer, zusätzlich und ohne Rechtsgrund selbständige oder antizipierte spontane Amtshilfe betreffend die Beschwerdeführerin geleistet werde. Im Sinne eines Eventualantrags beantragt die Beschwerdeführerin daher die Schwärzung ihres Namens auf den Aktenstücken betreffend ebendiese Bankbeziehung Nr. (...) zur Bank C._____.

E. 3.4.2

Die Beschwerdeführerin ist Mitinhaberin zweier im Ersuchen explizit genannter Konten des Beschwerdeführers. Namentlich betrifft dies das Konto Nr. (...) bei der Bank C._____ sowie das Konto Nr. (...) bei der Bank E._____, wobei das letztgenannte Konto bereits im (Datum) geschlossen wurde, weswegen die Vorinstanz diesbezüglich keine weitergehenden Unterlagen an die IAPR weiterzuleiten beabsichtigt. Die Kontoinformationen betreffend die Beschwerdeführerin sind im vorliegenden Fall ohne weiteres als voraussichtlich erheblich im in E. 2.2.3 hiervor dargelegten Sinn einzustufen, hält sie doch zusammen mit ihrem Ehemann, dem Beschwerdeführer, diese zwei «joint-accounts» (vgl. zu einer vergleichbaren Konstellation: Urteil des BGer 2C_963/2014 vom 24. September 2015 insbesondere E. 6.2 sowie Urteil des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019, E. 3.1.2., m.w.H.). Infolgedessen sind auch diese Informationen samt Nennung des Namens der Beschwerdeführerin an die griechischen Steuerbehörden zu übermitteln. Darüber hinaus sei an dieser Stelle kurz angemerkt, dass die griechischen Behörden unabhängig des zu gewährenden Amtshilfeersuchens bereits Kenntnis über die Rolle der Beschwerdeführerin als Mitkontoinhaberin des obgenannten Kontos erlangt haben.

E. 3.4.3

Auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach es sich um eine spontane Amtshilfe durch die ersuchte Behörde handle, greift in diesem Fall ins Leere, da die ESTV einzig eine von der IAPR mittels Ersuchens verlangte Übermittlung von Informationen zwecks Besteuerung des Steuerpflichtigen in Griechenland beabsichtigt, was keinen spontanen Informationsaustausch darstellt (vgl. E. 3.3.3 hiervor).

E. 3.5

Was den Antrag auf Akteneinsicht anbelangt, so haben die Beschwerdeführenden kompletten Zugang zu dem E-Mail über das «Status Update» von der ESTV an die griechische Steuerbehörde erhalten. Eine Antwort der griechischen Behörden konnte deshalb nicht eingesehen werden, weil sie nicht existiert bzw. die griechischen Behörden

gar nie auf das «Status Update» reagiert haben. Der Antrag auf Akteneinsicht (Replik Rz. 1.8) ist somit gegenstandslos.

E. 3.6

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde demnach betreffend den Antrag auf Schwärzung der Angaben über M. _____ in den zu übermittelnden Akten als teilweise begründet (vgl. E. 3.3.2.2). Die übrigen Anträge erweisen sich demgegenüber als unbegründet.

E. 4.1

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Den Beschwerdeführenden werden Verfahrenskosten von Fr. 4'000.- auferlegt (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]). Dieser Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'000.- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 4.2

Die Vorinstanz hat den teilweise obsiegenden Beschwerdeführenden die ihnen erwachsenen notwendigen Kosten in entsprechend reduziertem Umfang zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. VGKE). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die reduzierte Parteientschädigung der Beschwerdeführenden für die ihnen erwachsenen notwendigen Auslagen sind auf Fr. 1'500.- festzusetzen.

E. 5

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.

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