

BVGer A-1792/2023 vom 25. August 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1792_2023

FR: TAF A-1792/2023 du 25 août 2025

IT: TAF A-1792/2023 del 25 agosto 2025

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Das innerstaatliche Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG). Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, ist das VwVG anwendbar (Art. 5 Abs. 1 StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren MAC (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 31 VGG zur Behandlung der Beschwerde zuständig, zumal keine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG vorliegt (vgl. Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG).

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der Schlussverfügung und Person, deren Daten übermittelt werden sollen, betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG und als solche zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde richtet sich in der Sache auch gegen die Übermittlung von Angaben über A._____. Dieser wird in den nachgesuchten Kontounterlagen als am Konto wirtschaftlich berechnigte Person aufgeführt und ist insoweit - zumal das Ersuchen auch um Angaben über wirtschaftlich am Konto Berechnigte ersucht (vgl. vorstehend Sachverhalt, A) - ebenfalls betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG. Er hat jedoch nicht am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist nicht Adressat der Verfügung und hat diese auch nicht angefochten. Auf die Beschwerde ist deshalb insoweit nicht einzutreten.

E. 1.4

Da die weiteren Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde - unter Vorbehalt des Gesagten - einzutreten.

E. 2

Den Verfahrensanträgen auf Akteneinsicht und auf Beizug der vorinstanzlichen Akten wurde im Rahmen der Instruktion dieses Beschwerdeverfahrens entsprochen.

E. 3

Einzugehen ist zuerst auf die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs.

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz sei ihrer Prüf- und Begründungspflicht nicht nachgekommen. So habe sie sich mit dem Einwand, wonach weder sie noch die am Konto wirtschaftlich berechtigte Person einen steuerlichen Bezug zu Israel hätten, nicht auseinandergesetzt. Zudem - so die Beschwerdeführerin sinngemäss - begründe die Vorinstanz nicht, weshalb die nachgesuchten Kontounterlagen voraussichtlich erheblich sein sollen.

E. 3.2

Die Vorinstanz hält in der angefochtenen Verfügung fest, sie lege in transparenter Weise alle Gründe dar, die sie für ihren Entscheid für relevant halte.

E. 3.3

Nach Art. 32 Abs. 1 VwVG würdigt die Behörde, bevor sie verfügt, alle erheblichen Vorbringen der Parteien. Dies muss sich auch in der Begründung der Verfügung widerspiegeln (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Behörde muss sich dabei nicht mit allen Parteistandpunkten ausdrücklich auseinandersetzen. Es genügt, wenn sie darlegt, welches die wesentlichen Gründe für ihre Entscheidung waren (vgl. BGE 141 III 28 E. 3.2.4; 138 I 232 E. 5.1; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 2.2.2).

E. 3.4

Die Vorinstanz hat für jedes im Listenersuchen aufgeführte Bankkonto ein eigenes Verfahren eröffnet; insgesamt handelt es sich um elf Verfahren, die sie am 28. Februar 2023 und am 3. März 2023 mit diversen Schlussverfügungen abgeschlossen hat. Dass ihre Erwägungen weitgehend standardisiert sind, ist bei dieser Ausgangslage - auch mit Blick auf die Verfahrensökonomie - nicht zu beanstanden (vgl. Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 1.5.4). Aus der Schlussverfügung geht hinreichend hervor, weshalb die Vorinstanz die Voraussetzungen für eine Amtshilfe als erfüllt erachtet. Die Verfügung ist klar aufgebaut, womit es der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin zumutbar war, die für sie relevanten Erwägungen zu identifizieren. Dass die Beschwerdeführerin die Verfügung nicht sachgerecht anfechten konnte, ist denn auch nicht ersichtlich. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt somit nicht vor.

E. 3.5

Selbst wenn im Übrigen die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt hätte, wäre ein solcher Verstoss im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht, das volle Überprüfungsbefugnis hat (Art. 49 VwVG), geheilt worden (vgl. Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 1.5.4). Die Vorinstanz hat sich in ihrer Vernehmlassung zu den wesentlichen Einwänden der Beschwerdeführerin - wenn auch kurz und teilweise durch Verweis auf ihre Verfügung - geäussert, und diese hatte die Möglichkeit, hierzu Stellung zu nehmen.

E. 4

In materieller Hinsicht erhebt die Beschwerdeführerin Einwände gegen die voraussichtliche Erheblichkeit der nachgesuchten Bankinformationen (vgl. nachfolgend E. 5 ff.). Zudem macht sie die Verletzung des Grundsatzes der Subsidiarität (vgl. nachfolgend E. 6) und das Risiko einer zweckwidrigen Verwendung in Israel geltend (vgl. nachfolgend E. 7).

E. 4.1

Vorweg ist festzuhalten, dass der räumliche und sachliche Geltungsbereich des MAC eröffnet ist, weil sowohl Israel als auch die Schweiz Vertragsparteien des MAC sind und das Ersuchen die Einkommenssteuer zum Gegenstand hat (vgl. Sachverhalt, A; Art. 2 Abs. 1 Bst. a MAC).

E. 4.2

Zu beurteilen ist, ob das MAC in zeitlicher Hinsicht anwendbar ist.

E. 4.2.1

Die Beschwerdeführerin erhebt diesbezüglich keine Einwände.

E. 4.2.2

Die Vorinstanz vertritt den Standpunkt, die Schweiz könne Israel gestützt auf Art. 28 Abs. 7 MAC Amtshilfe für den am 1. Januar 2014 beginnenden Steuerzeitraum gewähren. Denn gemäss dem Ersuchen bestehe der Verdacht, dass die Personen, die mit den auf der Liste der ITA aufgeführten Konten verbunden seien, Einkünfte nicht deklariert hätten, die im ersuchenden Staat steuerbar seien. Ein solches Verhalten sei laut dem Ersuchen in Israel ein vorsätzliches Steuervergehen, das der strafrechtlichen Verfolgung unterliege. Es gebe mit Blick auf den Vertrauensgrundsatz keinen Anlass, an diesen Angaben zu zweifeln.

E. 4.2.3

Der zeitliche Geltungsbereich des MAC wird zunächst in dessen Art. 28 Abs. 6 geregelt. Danach gilt das MAC für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Der Zeitraum, für den die Amtshilfe zulässig ist, bestimmt sich dabei für jedes bilaterale Verhältnis separat. Das MAC muss für beide Parteien anwendbar sein, weshalb der spätere Zeitpunkt massgebend ist (vgl. Botschaft zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes] vom 5. Juni 2015 [nachfolgend: Botschaft MAC], BBl 2015 5585, 5619 zu Art. 28 Abs. 6 und 7). Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 und für Israel am 1. Dezember 2016 in Kraft getreten. Die Schweiz kann Israel deshalb - unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen - für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018 Amtshilfe gewähren.

E. 4.2.4

Die ersuchende Behörde stützt ihr Ersuchen auf Art. 28 Abs. 7 MAC. Diese Bestimmung stellt eine Ausnahme zu Abs. 6 dar und lautet wie folgt: "Ungeachtet des Absatzes 6 gilt dieses Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, und zwar ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens für eine Vertragspartei im Zusammenhang mit früheren Besteuerungszeiträumen oder Steuerverbindlichkeiten." Demnach kann die Schweiz im Anwendungsbereich von Art. 28 Abs. 7 MAC grundsätzlich auch für Besteuerungsperioden, die zeitlich vor der Inkraftsetzung des Abkommens liegen, Amtshilfe leisten (vgl. Botschaft MAC, BBl 2015 5619; Urteil des BVerfG A-6926/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.1.5). Konkret wird der zeitliche Anwendungsbereich des Abkommens in jenen Fällen ausgeweitet, in denen dem Ersuchen vorsätzliches Verhalten

zu Grunde liegt, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt. Die ITA führt - wie erwähnt (vgl. Sachverhalt, A) - den Verdacht an, dass die Personen, die mit den auf der Liste genannten Konten verbunden sind, in Israel steuerbare Einkünfte nicht deklariert hätten. Sie bezeichnet ein solches Verhalten als vorsätzliches Steuervergehen, das der strafrechtlichen Verfolgung unterliege. Sie führt diesbezüglich Folgendes aus: "The tax matters involving intentional conduct (failure to report income and assets abroad) are liable to prosecution under the criminal laws of Israel. (...) Income and/or capital derived from income of an Israeli taxpayer, even if derived outside of Israel, should be declared and taxed under the Israel Tax Ordinance. Failure to comply provides a criminal offense under Article 217 of the Israel Tax order 2017, discussing wrongful or incomplete declaration/filing." In Erläuterung ihres Ersuchens präzisierte die ITA am 3. Januar 2022, dass mit "Israeli taxpayer" jede Person mit steuerlicher Ansässigkeit in Israel gemeint sei ("any other Israeli resident"). Der im Ersuchen dargelegte Verdacht bezieht sich somit auf Personen, die in Israel beschränkt oder unbeschränkt steuerlich ansässig sind.

E. 4.2.5

Das Amtshilfeverfahren ist ein Hilfsverfahren zugunsten eines (allfälligen) Hauptverfahrens im ersuchenden Staat. Der ersuchte Staat hat deshalb keine eigenen Untersuchungen anzustellen, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt zutrifft; auch ist es Sache des ersuchenden Staats, seine Gesetzgebung auszulegen und anzuwenden (vgl. Urteil des BVGer A-1964/2022 vom 18. März 2024 E. 2.4). Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht dabei prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4). Die ESTV ist deshalb an die Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen gebunden, soweit diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sogleich entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen, deren Richtigkeit vermutet wird (vgl. BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5). Ist die Schwelle eines begründeten Anfangsverdachts erreicht, so ist die Amtshilfe lediglich dann zu verweigern, wenn es der betroffenen Person gelingt, den Verdacht mit Urkunden klar und entscheidend zu widerlegen (vgl. Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.3).

E. 4.2.6

Es bestehen vorliegend konkrete Anhaltspunkte, dass die mit den Zweitkonten verbundenen Personen - darunter die Beschwerdeführerin - sich in Israel steuerrechtswidrig verhalten haben. Dies wird im Rahmen der Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit näher darzulegen sein (vgl. nachfolgend E. 5.5 ff.). Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, dass die entsprechenden - nachvollziehbaren und plausibel erscheinenden - Angaben der ITA offenkundig unzutreffend sind. Der Verdacht auf vorsätzliche Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen muss bei einem Listenersuchen nicht auf einzelne Individuen beziehen. Dies gilt umso mehr, wenn - wie vorliegend - die betroffene Person der ersuchenden Behörde bei Einreichung ihres Listenersuchens nicht bekannt ist. Vielmehr genügt es, wenn er sich in allgemeiner Weise auf die vom Ersuchen erfassten Personen bezieht (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.2; nachfolgend E. 5.3 ff.; Urteil des BVGer vom A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1 und 4.4.2). Die ITA vermag daher einen begründeten Anfangsverdacht darzutun, dass die vom Ersuchen erfassten Personen, darunter die Beschwerdeführerin, Einkünfte im ersuchenden Staat vorsätzlich nicht

deklariert haben könnten (vgl. nachfolgend E. 5.5 f.). Weiter ist davon auszugehen, dass ein solches Verhalten nach dem Recht des ersuchenden Staats der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt (vgl. Urteil des BVGer A-1597/2022 vom 14. Juni 2024 E. 5.1.3, Amtshilfe an Israel). Das MAC ist demnach gemäss Art. 28 Abs. 7 rückwirkend anwendbar. Ob tatsächlich eine vorsätzliche und strafbare Steuerrechtsverletzung vorliegt, ist nicht im vorliegenden Amtshilfenvollzugsverfahren, sondern in einem allfälligen Hauptverfahren im ersuchenden Staat zu entscheiden (vgl. Urteil des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 3.9).

E. 4.2.7

Die Schweiz hat einen Vorbehalt nach Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC angebracht: Sie hat erklärt, sie wende in Fällen, in denen es einen Besteuerungszeitraum gebe, Art. 28 Abs. 7 MAC nur auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen an, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr beginnen, in dem das Übereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist (vgl. Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 3.1.5). Die Schweiz kann Israel entsprechend ihrem Vorbehalt für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 Amtshilfe leisten (vgl. Botschaft MAC, BBl 2015 5620 zu Art. 28 Abs. 6 und 7; Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.1.5). Das Ersuchen bezieht sich auf den Besteuerungszeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2020 und ist damit zeitlich vom MAC erfasst.

E. 5

Strittig und zu beurteilen ist sodann die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der nachgesuchten Bankinformationen nach Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 MAC.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin wendet gegen die voraussichtliche Erheblichkeit im Wesentlichen ein, sie habe keinen steuerlichen Bezug zu Israel. Weder sie noch A._____, (...) sowie am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechnete Person, seien in Israel beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig. Vielmehr habe sie seit ihrer Gründung im Jahr (...) ihren Sitz in (...) und sei (...) unbeschränkt steuerpflichtig. Auch A._____ sei seit (...) in (...) ansässig und unbeschränkt steuerpflichtig. Bei dieser Ausgangslage hätte die Vorinstanz gemäss BGE 142 II 161 den steuerlichen Bezug zu Israel näher abklären sollen.

E. 5.2

Die Vorinstanz hält dafür, die nachgesuchten Informationen erfüllten die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit. Es sei erwiesen, dass die mit den Erstkonten verbundenen israelischen Steuerpflichtigen ihren Steuerpflichten in Israel nicht nachgekommen seien. Da die nicht deklarierten Vermögenswerte auf diesen Konten direkt auf Zweitkonten transferiert worden seien, bestehe ein konkreter Verdacht auf Steuerverstösse gegenüber allen Personen, die mit den Zweitkonten verbunden seien. Denn jene Personen, die durch ihre Verbindung zu den betroffenen Zweitkonten identifiziert würden, hätten eine nachweisliche Verbindung zu nicht deklarierten Vermögenswerten in Israel und zu Personen, die ihre Steuerpflicht in Israel nicht erfüllt hätten. Dies reiche aus, um eine Steuerpflicht in Israel plausibel zu machen (vgl. Schlussverfügung, Ziff. 5.5, 5.9, S. 14 f.).

E. 5.3.1

Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staats diesem alle Informationen, die für die Anwendung oder Durchsetzung seines

innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind.

E. 5.3.2

Die Rechtsprechung zur Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2). Dies betrifft namentlich die voraussichtliche Erheblichkeit (vgl. Botschaft MAC, BBl 2015 5604 zu Art. 5 und 5612 zu Art. 18; Urteil des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.2, 6.2).

E. 5.3.3

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn bei Einreichung des Ersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2). Die Rolle des ersuchten Staats beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, den im Amtshilfegesuch geäusserten Verdacht zu beweisen. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-2763/2019 vom 26. Oktober 2021 E. 7.2 f.).

E. 5.3.4

Die Rechtsprechung hat die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit bei Amtshilfeersuchen, die die betroffenen Personen - wie vorliegend - nicht namentlich identifizieren, konkretisiert. Um unzulässige Beweisausforschungen, d.h. "fishing expeditions", auszuschliessen, muss die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen (vgl. BGE 143 II 136 E. 6.1.2; Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2; Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.2.1.3): (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben und zudem die spezifischen Umstände aufzählen, die zum Ersuchen geführt haben; (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und die Gründe aufzeigen, die annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre steuerrechtlichen Pflichten verletzt, wobei konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten vorliegen müssen, und (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen geeignet sind, die Erfüllung dieser Verpflichtungen herbeizuführen. Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppenersuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern auch für Listenersuchen (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.2).

E. 5.4.1

Was den steuerlichen Bezug der betroffenen Person zum ersuchenden Staat anbelangt, hat der um Amtshilfe ersuchte Staat bloss zu prüfen, ob das Ersuchen Anhaltspunkte nennt, die im ersuchenden Staat eine - beschränkte oder unbeschränkte - Steuerpflicht begründen könnten. Liegen solche Anhaltspunkte vor, ist zu beurteilen, ob die betroffene Person diese sogleich entkräften kann (vgl. Urteil des BVGer A-1762/2018 vom 15. Mai 2019 E. 4.2). Ob die betroffene Person im ersuchenden Staat tatsächlich steuerlich ansässig ist, ist eine materielle Frage, die von dessen Behörden zu beurteilen ist (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2;

Urteil vom A-5680/2023 vom 18. November 2024 E. 3.3.2).

E. 5.4.2

Die Beschwerdeführerin wurde gemäss Handelsregister im Jahr (...) gegründet und hat ihren Sitz in (...). Auch die nachgesuchten Bankunterlagen führen als ihre Domiziladresse eine Adresse in (...) auf. Gemäss der eingereichten "(...) 2013-2022" der Steuerverwaltung (...) vom 23. März 2023 unterliegt die Beschwerdeführerin der Besteuerung (...) und (...).

E. 5.4.3

Eine steuerliche Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in der Schweiz schliesst jedoch nicht aus, dass auch ein steuerlicher Bezug zum ersuchenden Staat besteht (vgl. Urteil des BVGer A-1948/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.4, 3.1). Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern eines Verständigungsverfahrens zu lösen. Dabei kann die Amtshilfe dem ersuchenden Staat auch dazu dienen, Argumente für die Lösung des Ansässigkeitskonflikts zu erhalten (vgl. Urteil des BVGer A-5123/2022 vom 5. Juli 2023 E. 2.4.2, m.H.).

E. 5.4.4

Das Bundesgericht hält fest, dass die schweizerischen Behörden für den Fall, dass die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sei und der ersuchende Staat eine unbeschränkte Steuerpflicht geltend mache, prüfen könnten, ob die Kriterien des ersuchenden Staats für eine Steuerpflicht den allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätzen entsprechen (vgl. BGer 2C_953/2020 vom 21. November 2021 E. 3.6, m.H.a. BGE 142 II 161 E. 2.2.2). Das MAC verpflichtet den ersuchten Staat denn auch nicht, Amtshilfe zu leisten, wenn und soweit nach seiner Auffassung die Besteuerung im ersuchenden Staat im Widerspruch zu allgemein anerkannten Besteuerungsgrundsätzen, zu einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder zu einem anderen Abkommen, das der ersuchte Staat mit dem ersuchenden Staat geschlossen hat, steht (Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC).

E. 5.4.5

Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, dass die Anknüpfungskriterien des israelischen Steuerrechts über die Steuerpflicht den allgemein anerkannten Grundsätzen der Besteuerung widersprechen. Entsprechendes ist mit Blick auf die Ausführungen im Ersuchen der ITA zum anwendbaren israelischen Steuerrecht auch nicht ersichtlich (vgl. vorstehend E. 4.2.4). Bei dieser Ausgangslage ergibt sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin keine Pflicht der Behörden des ersuchten Staats, die Anknüpfungskriterien des israelischen Steuerrechts vertieft zu prüfen. Dies gilt vorliegend umso mehr, als auch eine (lediglich) beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat im Raum steht. Auch ist im Amtshilfenvollzugsverfahren kein Beweisverfahren über die steuerliche Ansässigkeit durchzuführen (vgl. vorstehend E. 4.2.5). Den Beweisanträgen auf mündliche Befragung von A. _____ und auf Edition der Akten des (...) kann daher nicht stattgegeben werden.

E. 5.4.6

Vorliegend besteht der Zweck der Beschwerdeführerin gemäss Handelsregister in der Erbringung von Dienstleistungen unter anderem im Bereich der (...); sie übt demnach eine Tätigkeit aus, die weltweit erbracht werden kann. Zudem war gemäss den zu übermittelnden Kontounterlagen eine natürliche Person namens A. _____ am Konto

wirtschaftlich berechtigt, die gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin vor (...) in Israel Wohnsitz hatte und die israelische Staatsbürgerschaft hat. So wird in Rz. 26 der Beschwerde ausgeführt, dass die erwähnte Person "seit Ende (...) nicht mehr in Israel Wohnsitz" gehabt habe. In den Akten liegt sodann eine auf Deutsch übersetzte Bescheinigung des israelischen Innenministeriums ("Bescheinigung über Datenabfrage zu einem Reisenden") über A._____ vom 18. Oktober 2022. Diese enthält unter anderem den Hinweis "Kein Einwohner [Wohnsitz] mehr (...)". Dieser Vermerk kann objektiv so verstanden werden, dass A._____ seit dem (...) keinen Wohnsitz mehr in Israel hat. Dies stellt einen Anhaltspunkt dar, dass er während des relevanten Besteuerungszeitraums im ersuchenden Staat wohnhaft war. Demzufolge weist A._____ als am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich berechtigte Person sowie (...) der Beschwerdeführerin einen möglichen steuerlichen Bezug zu Israel im relevanten Zeitraum auf. Die Beschwerdeführerin hat zwar insoweit eine Ansässigkeitsbestätigung der (...) Steuerbehörden über die für die Jahre 2013-2022 eingereicht. Diese vermag jedoch im Lichte der aufgezeigten Praxis (vgl. vorstehend E. 5.4.1 ff.) die Anhaltspunkte für eine Ansässigkeit von A._____ in Israel nicht sogleich zu entkräften. Es erscheint deshalb gesamthaft betrachtet als zumindest möglich, dass die Beschwerdeführerin während der relevanten Besteuerungsperiode (2014 bis 2020) ebenfalls im ersuchenden Staat - beschränkt oder unbeschränkt - steuerlich ansässig war, zumal sie nichts Gegenteiliges stichhaltig vorbringt.

E. 5.5

Es ist des Weiteren zu prüfen, ob die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit bei Listenersuchen (vgl. vorstehend E. 5.3.4) vorliegend erfüllt sind.

E. 5.5.1

Das Ersuchen beschreibt die anvisierte Gruppe hinreichend detailliert. Die zur umschriebenen Gruppe gehörenden Personen, darunter die Beschwerdeführerin, können anhand ihrer Verbindung mit einem bestimmten, im Listenersuchen aufgeführten Konto identifiziert werden. Konkret weisen die nachgesuchten Bankunterlagen die Beschwerdeführerin als Inhaberin des streitbetroffenen Kontos aus. Es ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Informationsinhaberin als in der Schweiz zugelassene und beaufsichtigte Bank die entsprechenden Informationen geprüft hat. Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, dass insoweit ein offenkundiger Fehler der Informationsinhaberin besteht. Es ist deshalb die Richtigkeit dieser Informationen zu vermuten (vgl. Urteil des BVGer A-1597/2022 vom 14. Juni 2024 E. 7.2.2). Die Darstellung der Umstände, die zum Ersuchen geführt haben, erscheint ebenfalls genügend (vgl. Sachverhalt, A.a, sowie nachfolgend). Die erste Voraussetzung ist damit erfüllt.

E. 5.5.2

Es ist auch die zweite Voraussetzung erfüllt. Die zur umschriebenen Gruppe gehörenden Personen waren im relevanten Zeitraum mit (Zweit-) Konten verbunden, auf die Vermögenswerte von in Israel steuerrechtswidrig nicht deklarierten (Erst-)Konten transferiert worden waren. Die Zweitkonten sind im ersuchenden Staat ebenfalls nicht deklariert worden. Diese Umstände begründen konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der mit den Zweitkonten verbundenen Personen in Israel (vgl. mutatis mutandis BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.; Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13.

Juli 2022 E. 6.8, A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1; vorstehend E. 4.2.5 f.). Es bestehen zudem, wie dargelegt, hinreichende Anhaltspunkte für eine steuerliche Ansässigkeit der Beschwerdeführerin im ersuchenden Staat (vgl. vorstehend E. 5.4.2). Die ITA legt sodann - unter Hinweis auf die anwendbaren Bestimmungen des israelischen Steuerrechts (vgl. vorstehend E. 4.2.4) - rechtsgenügend dar, dass das weltweite Einkommen einer in Israel steuerlich ansässigen Person in Israel steuerbar ist.

E. 5.5.3

Die dritte Voraussetzung ist ebenfalls gegeben. Wie erwähnt (vgl. vorstehend E. 5.5.1), war die Beschwerdeführerin während des in Frage stehenden Besteuerungszeitraums Inhaberin des betreffenden (Zweit-) Kontos. Die nachgesuchten Informationen ermöglichen es der ITA zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin allfällige Steuerpflichten in Israel verletzt hat. Für diese Beurteilung erscheinen die nachgesuchten Bankunterlagen demnach als potentiell geeignet.

E. 5.5.4

Dass im ersuchenden Staat kein steuerrechtliches Verfahren gegen die Beschwerdeführerin hängig ist, steht der nachgesuchten Amtshilfe ebenfalls nicht entgegen. Es ergibt sich weder aus dem MAC noch aus dem innerstaatlichen Recht, dass die Leistung von Amtshilfe ein bereits hängiges Steuerverfahren im ersuchenden Staat voraussetzt. Wollte man eine solche Voraussetzung aufstellen, dürfte dies die - gemäss Rechtsprechung grundsätzlich zulässige (vgl. Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.2.1.2) - Stellung eines Listenersuchens, bei dem die betroffenen Personen auf andere Weise als durch ihren Namen identifiziert werden, regelmässig verunmöglichen. Dies wäre jedoch nicht im Sinne des MAC, das einen wirksamen Informationsaustausch bezweckt (vgl. Botschaft MAC, 5612 zu Art. 18; vgl. auch den OECD-Kommentar zu Art. 26 Abs. 1, Ziff. 5: "The standard of 'foreseeable relevance' is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent"). Es sieht denn auch in Art. 18 Abs. 1 Bst. b MAC vor, dass die jeweils betroffene Person auch anderweitig als durch ihren Namen identifiziert werden kann.

E. 5.6

Es besteht demzufolge eine vernünftige Möglichkeit, dass die nachgesuchten Informationen für die Beurteilung der Steuerbelange der Beschwerdeführerin in Israel erheblich sind. Gegenteiliges legt diese nicht überzeugend dar. Eine unzulässige Beweisausforschung liegt nicht vor.

E. 6

Die Beschwerdeführerin rügt des Weiteren die Verletzung des Grundsatzes der Subsidiarität.

E. 6.1

Sie macht geltend, das Ersuchen lege nicht dar, warum die in Frage stehenden Informationen nicht innerstaatlich erhältlich gemacht werden können. Vielmehr werde nicht dargetan, inwiefern das innerstaatliche Recht des ersuchenden Staats zur Beschaffung der fraglichen Informationen ausgeschöpft worden sei. Weder sie selbst noch der am streitbetroffenen Konto wirtschaftlich Berechtigte seien je angefragt worden, die betreffenden Informationen zu liefern.

E. 6.2

Die Vorinstanz bejaht demgegenüber die Wahrung des Subsidiaritätsprinzips. Es könne davon ausgegangen werden, dass die ITA - wie diese in ihrem Ersuchen erkläre - alle ihr zur Verfügung stehenden üblichen Mittel ausgeschöpft habe. So gebe es keinen Grund, von der ITA den Nachweis zu verlangen, dass sie die betroffenen Personen vergeblich kontaktiert habe; dies gelte aus offensichtlichen Gründen bei Personen, deren Identität ihr nicht bekannt sei. Zudem verweist die Vorinstanz darauf, dass die in Frage stehende Besteuerungsperiode den Zeitraum 2014 bis 2020 erfasse. Die betroffene Person habe die Möglichkeit gehabt, die für ihre Besteuerung erforderlichen Angaben im Rahmen ihrer Steuererklärungen korrekt und spontan zu deklarieren. Diese Möglichkeit sei im Zeitpunkt des Ersuchens bereits abgelaufen.

E. 6.3

Nach Art. 18 Abs. 1 MAC hat das Ersuchen Angaben darüber zu liefern, ob der ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Bst. g).

E. 6.4

Die Argumentation der Beschwerdeführerin übersieht, dass vorliegend ein Listenersuchen in Frage steht. Dieses identifiziert die Beschwerdeführerin als betroffene Person nicht durch ihren Namen, sondern durch ihre Verbindung mit einem bestimmten Konto. Über die vorliegende Amtshilfe soll denn auch in erster Linie Klarheit über die Identität der mit dem Konto verbundenen Personen erlangt werden (vgl. Sachverhalt, A). Es ist nicht ersichtlich, welche weiteren Untersuchungsmassnahmen die ITA bei dieser Ausgangslage sinnvollerweise hätte vorgängig vornehmen können. Darüber hinaus waren die Frist zur Einreichung der Steuererklärung für die Jahre 2014 bis 2020 und damit die Möglichkeit für die betroffene Person, die für ihre Besteuerung erforderlichen Angaben korrekt und spontan zu deklarieren, bei Einreichung des Amtshilfeersuchens bereits abgelaufen (vgl. Urteil des BVerfG A-1515/2016 vom 9. Juni 2017 E. 3.3). Die Rüge, das Subsidiaritätsprinzip sei missachtet worden, ist deshalb unbegründet.

E. 7

Die Beschwerdeführerin rügt sodann, der Datenschutz in Israel sei ungenügend und macht die Gefahr einer zweckwidrigen Verwendung der zu übermittelnden Daten geltend.

E. 7.1

Sie macht im Einzelnen geltend, sowohl das israelische Datenschutzrecht als auch dessen Umsetzung seien ungenügend. Sie trage deshalb bei Übermittlung ein reales und substantielles Risiko, dass ihre Daten nicht nur für steuerliche, sondern auch für andere Zwecke gebraucht würden und weder vor staatlichem noch vor privatem Missbrauch angemessen geschützt seien. Zu diesem Schluss kämen auch öffentliche Prüfer in einem ins Recht gelegten Prüfungsbericht.

E. 7.2

Die Vorinstanz hält in ihrer Vernehmlassung dagegen, der Datenschutz sei hinreichend gewährleistet. Im Rahmen des Informationsaustausches gemäss Doppelbesteuerungsabkommen bestehe grundsätzlich keine Verletzung der Bestimmungen

über das Recht auf Achtung des Privatlebens. Darüber hinaus verlangten sowohl Art. 20 Abs. 2 StAhiG als auch das Datenschutzgesetz (DSG, SR 235.1), dass die ESTV der ersuchenden Behörde bei der Informationsübermittlung eine Verwendungsbeschränkung mitteile. Solange diese Mitteilung in der Schlussverfügung aufgeführt werde, verstosse die Übermittlung grundsätzlich nicht gegen Art. 6 Abs. 2 DSG.

E. 7.3

Die Bestimmung von Art. 22 MAC regelt den Schutz der übermittelten Daten. So muss der ersuchende Staat Informationen, die er nach dem MAC erhalten hat, ebenso geheim halten wie Informationen, die er aufgrund seines innerstaatlichen Rechts erhalten hat (Abs. 1). Das Spezialitätsprinzip (Grundsatz der Zweckbindung) beschränkt zudem die zulässige Verwendung der übermittelten Daten durch den ersuchenden Staat (vgl. BVGE 2018/III/1 E. 2.9.1). Konkret dürfen die übermittelten Informationen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind (Abs. 2). Nur diese Personen und Behörden dürfen die übermittelten Informationen verwenden und zwar nur für diese Zwecke (vgl. Botschaft MAC, 5614 ff. zu Art. 22).

E. 7.4

Die Beschwerdeführerin zeigt nicht stichhaltig auf, dass im ersuchenden Staat ein konkretes Risiko einer abkommenswidrigen Verwendung der zu übermittelnden Bankkontodaten besteht. Entsprechendes ist auch nicht ersichtlich. Vielmehr hat die ersuchende Behörde in ihrem Amtshilfeersuchen zugesichert, die erhaltenen Informationen geheim zu halten und ausschliesslich für die im MAC vorgesehenen Zwecke zu nutzen (Ziff. 17). Es besteht aufgrund des Vertrauensprinzips (vgl. vorstehend E. 4.2.5) kein Anlass, an der Einhaltung dieser Zusicherung zu zweifeln. Zudem wird die Vorinstanz - wie es in Art. 20 Abs. 2 StAhiG vorgesehen ist - gemäss dem Dispositiv ihrer Schlussverfügung die ersuchende Behörde darauf hinweisen, dass die übermittelten Informationen nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen und gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind (vgl. Urteil des BVGer A-6604/2017 vom 11. September 2018 E. 2.7). Die Rüge ist deshalb unbegründet.

E. 8

Dass weitere Voraussetzungen der Amtshilfe nicht erfüllt wären, macht die Beschwerdeführerin nicht stichhaltig geltend und ist auch nicht ersichtlich. Dies gilt auch für die weiteren formellen Anforderungen an den Inhalt eines Ersuchens nach Art. 18 Abs. 1 MAC. Die angefochtene Schlussverfügung ist deshalb zu bestätigen und die Beschwerde dagegen, soweit darauf einzutreten ist, abzuweisen. Damit ist auch nicht näher auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin einzugehen, wonach die sie und den wirtschaftlich am Konto Berechtigten identifizierenden Angaben für den Fall einer Leistung von Amtshilfe zu schwärzen seien.

E. 9

Die Verfahrenskosten werden entsprechend dem Ausgang des Verfahrens der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie bemessen sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien und betragen bei Streitigkeiten ohne Vermögensinteresse Fr. 200.- bis Fr. 5'000.- (Art. 63

Abs. 1 und Abs. 4bis VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen. Der Betrag ist dem in selber Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

E. 10

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innerhalb von zehn 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 nächsten Seite.)

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