

BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-02-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-179_2022

FR: TAF A-179/2022 du 14 février 2023

IT: TAF A-179/2022 del 14 febbraio 2023

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 17. März 2021 stützt sich auf das MAC. Dieses hält in seinem Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

E. 1.2

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

E. 1.3

Gemäss vorliegendem Amtshilfeersuchen führt die ersuchende Behörde eine Untersuchung in Bezug auf den Beschwerdeführer 1 durch. Dieser ist damit eine vom Amtshilfeersuchen formell betroffene Person und hat zudem am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen. Die von der CH-Bank edierten Unterlagen beinhalten zudem Kontoinformationen bezüglich der Beschwerdeführerinnen 2 und 3. Diese sind daher vom Amtshilfeersuchen materiell betroffen und zudem Adressatinnen der angefochtenen Verfügung. Aufgrund des Gesagten sind die Beschwerdeführenden zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.4

Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.5

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. 2.1

Sowohl Israel als auch die Schweiz sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 17. März 2021 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 MAC).

E. 2.2

Gemäss Art. 5 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staates letzterem alle Informationen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. In Bezug auf die unter das MAC fallenden Steuern (Art. 2 MAC) hat die Schweiz jedoch einen Vorbehalt im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC angebracht und leistet keine Amtshilfe hinsichtlich Steuern, die unter eine der in Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii bis iv MAC aufgeführten Kategorien fallen (der Vorbehalt ist am Ende der SR 0.652.1 unter «Vorbehalte und Erklärungen» als Ziff. 1 publiziert). Unter anderem leistet die Schweiz demnach keine Amtshilfe für allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern (Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. iii Bst. C MAC).

E. 2.3.1

Nach Art. 28 Abs. 6 MAC gilt dieses Übereinkommen 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. Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, weshalb diese grundsätzlich Amtshilfe gewähren kann für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018.

E. 2.3.2

Allerdings wird - vom Grundsatz von Art. 28 Abs. 6 MAC abweichend - gemäss Art. 28 Abs. 7 MAC der zeitliche Anwendungsbereich des MAC für Fälle im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, ausgeweitet, und zwar ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens für eine Vertragspartei im Zusammenhang mit früheren Besteuerungszeiträumen oder Steuerverbindlichkeiten. Eine Einschränkung der amtshilfefähigen Besteuerungszeiträume bzw. Steuerverbindlichkeiten geht aus dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 7 MAC nicht hervor. Indessen hat die Schweiz von der Möglichkeit des Vorbehalts nach Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC Gebrauch gemacht und 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).

E. 2.3.3

Damit Amtshilfe geleistet werden kann, muss das Amtshilfeabkommen für beide Parteien anwendbar sein (vgl. Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes]; nachfolgend: Botschaft zum Übereinkommen; BBl 2015 5585 5619 f.). Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, für Israel am 1. Dezember 2016. Unter Berücksichtigung der Bestimmungen von Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC (vgl. E. 2.3.2) kann somit in Fällen von gestützt auf Art. 28 Abs. 7 MAC erfolgten Amtshilfeersuchen ab dem 1. Januar 2014 Amtshilfe geleistet werden (vgl. Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.1.5).

E. 2.4

Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit erforderlich, Angaben über jene Behörde oder Stelle enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a), sowie Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. Angaben zu machen über die Art und den Gegenstand von Schriftstücken, um deren Zustellung ersucht wird (Bst. e). Schliesslich hat das Ersuchen Angaben darüber zu enthalten, ob es dem Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht (Bst. f) und 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 MAC). Zudem ist das Amtshilfeersuchen in einer der Amtssprachen der OECD und des Europarats oder einer von den betreffenden Vertragsparteien zweiseitig vereinbarten Sprache abzufassen (Art. 25 MAC). Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.3, A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.6).

E. 2.5

Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein 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).

E. 2.5.1

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 (wie etwa jene, das Subsidiaritätsprinzip sei eingehalten worden) 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.). 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 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f., A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.3.1, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5).

E. 2.5.2.1

Als 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 (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1., 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). 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 letzten Endes als nicht erheblich herausstellen sollten (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

E. 2.5.2.2

Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit 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 (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte - mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 MAC seien - nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f., A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020 und A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3, A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

E. 2.5.2.3

Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden

Staates zu prüfen. Es genügt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, um im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat kann die Frage, ob das Steuerverfahren im Ausland begründet ist, nur einer Plausibilitätskontrolle unterziehen. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse - in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates - der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3).

E. 2.5.3

Nach dem in Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC statuierten Subsidiaritätsprinzip muss der ersuchende Vertragsstaat, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt, alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft haben, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (vgl. auch Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1).

E. 2.5.4.1

Gemäss Art. 21 Abs. 2 Bst. c MAC ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach seinem eigenen Recht oder seiner eigenen Verwaltungspraxis oder nach dem Recht des ersuchenden Staates oder dessen Verwaltungspraxis nicht beschafft werden können. Das Prinzip der Reziprozität bezieht sich somit nicht bloss auf die Möglichkeit, im jeweils anderen Staat ein Amtshilfeersuchen stellen zu können, sondern es beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren. In der Praxis ist es jedoch häufig schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 und E. 2.4; Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 20. Februar 2020 E. 2.7).

E. 2.5.5.1

Gemäss ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und für welche der ersuchte Staat sie gewährt hat (vgl. Urteile des BVGer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 2.2.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [vom BGer mit Urteil 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [vom BGer mit Urteil 2C_540/2019 vom 22. Mai 2019 bestätigt]). Das Bundesgericht hat in BGE 147 II 13 festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkung

gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA ihren Zweck - den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten - nur erreichen könne, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt werde. Deshalb dürfe der ersuchende Staat die nach Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu ausführlich E. 3.1 ff. des genannten Urteils sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7 m.w.H.).

E. 2.5.5.2

Gemäss dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung - welche grundsätzlich auch auf das vorliegend relevante MAC anwendbar ist (vgl. E. 2.5) - ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 3.2.6).

E. 2.6

Zum Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (SR 101; nachfolgend: BV) gehört, dass die Behörde die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Begründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist. Die Begründungspflicht soll verhindern, dass sich die verfügende Behörde von unsachlichen Motiven leiten lässt, und soll den Betroffenen ermöglichen, eine Verfügung gegebenenfalls sachgerecht anzufechten. Die sachgerechte Anfechtung einer Verfügung ist nur dann möglich, wenn sich sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz ein Bild über deren Tragweite machen können. Deshalb müssen in jedem Fall kurz die wesentlichen Überlegungen angeführt werden, von denen sich die zuständige Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihre Verfügung stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (zum Ganzen statt vieler BGE 136 I 184 E. 2.2.1 und Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist streitig, ob und wie im Rahmen des Amtshilfeverfahrens sicherzustellen ist, dass prozessuale Grundrechte, welche im Rahmen des Steuerstrafverfahrens Anwendung finden, nicht verletzt werden. In diesem Zusammenhang ist zudem streitig, ob die Vorinstanz die angefochtene Schlussverfügung ausreichend begründet hat bzw. ihre Begründungspflicht verletzt hat. Die Beschwerdeführenden rügen weiter eine Verletzung des Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzips sowie, dass die Vorinstanz die Rechtsgüterabwägung zwischen dem Interesse des ersuchenden Staates an einer korrekten Steuerveranlagung und dem Recht der Beschwerdeführenden auf Privatsphäre gemäss Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101; nachfolgend: EMRK) nicht vorgenommen habe. Schliesslich habe die Vorinstanz den Grundsatz des fairen Verfahrens verletzt, indem

sie die ersuchende Behörde nicht darauf hingewiesen habe, dass das Subsidiaritätsprinzip verletzt sei. Zurecht nicht im Streit liegt dagegen, dass die formellen Voraussetzungen, denen ein Amtshilfeersuchen gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC zu genügen hat, vorliegend erfüllt sind (vgl. Sachverhalt Bst. A.a, A.b, A.c, E. 2.4).

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführenden machen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 BV geltend mit der Begründung, die Vorinstanz habe sich zu wenig vertieft mit der grundlegenden Rechtsfrage auseinandergesetzt, wie im Rahmen eines Steueramtshilfeverfahrens sichergestellt werden könne, dass nicht gleichzeitig prozessuale Grundrechte, welche im Rahmen eines Strafverfahrens Anwendung finden, verletzt würden. Angesichts der Wichtigkeit dieser Grundsatzfrage wäre eine detailliertere Auseinandersetzung mit der Materie geboten gewesen (Rz. 16 der Beschwerde).

E. 3.1.2

In der angefochtenen Schlussverfügung (S. 5 und 6) und im Übrigen danach auch in der Vernehmlassung (S. Rz. 16 ff.) stellt die Vorinstanz die entscheidungswesentlichen Faktoren hinlänglich dar und würdigt diese auch entsprechend, wodurch sie deren sachgerechte Anfechtung ermöglicht. Schliesslich ist anzuführen, dass die Vorinstanz - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden - nicht pauschal auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip verwiesen hat, sondern in der Schlussverfügung klar darlegte, weshalb vorliegend von diesem Prinzip nicht abzuweichen ist (Schlussverfügung S. 5, 6 und 8). Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist vorliegend daher insofern zu verneinen.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführenden bringen vor, dass auch im internationalen Steuerrechtsverhältnis den Verfahrensgrundsätzen des allgemeinen Strafrechts Rechnung zu tragen sei, wobei jeweils klar zwischen einem Nachsteuerverfahren und einem Strafverfahren zu unterscheiden sei. Damit stellten sich nicht zuletzt auch im Rahmen der Amtshilfe immer auch Fragen zum Beweisverwertungsverbot. Mit Blick auf Art. 6 EMRK könnten daher Beweismittel aus dem Nachsteuerverfahren unter bestimmten Umständen nicht im Rahmen eines Strafverfahrens verwendet werden (Rz. 13 und Rz. 14 der Beschwerde). Die Vorinstanz hätte von der ersuchenden Behörde eine explizite Zusicherung verlangen müssen, dass letztere die Informationen, welche sie im Rahmen eines Amtshilfeübereinkommens gegebenenfalls erhalten würde, unter Wahrung von rechtsstaatlich gebotenen Massnahmen auch im Rahmen einer steuerstrafrechtlichen Untersuchung hätte herausverlangen können (Rz. 18 der Beschwerde).

E. 3.2.2

Den Ausführungen der Beschwerdeführenden, die in Art. 6 EMRK verankerten (straf-)prozessualen Grundrechte seien auch im Rahmen von Amtshilfeverfahren zu berücksichtigen (Rz. 14 der Beschwerde), ist nicht zu folgen. Gemäss Rechtsprechung ist die Anwendung der strafprozessualen Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK für das Amtshilfeverfahren grundsätzlich abzulehnen (Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.8.2). Denn die vom ersuchten Staat durchgeführte Prüfung beinhaltet keine Untersuchung der Schuld oder Unschuld der betroffenen Person, sondern erfasst nur die Einhaltung der formellen Bedingungen der Amtshilfe. Personen, die im ersuchenden Staat jeweils angeklagt werden, können sich in einem allfälligen Strafverfahren nach dem Recht des ersuchenden Staats verteidigen und bspw. geltend machen, das Ersuchen der

zuständigen Behörde bzw. die Informationsübermittlung durch die ESTV sei im Lichte dieser strafrechtlichen Verfahrensgarantien rechtswidrig gewesen (BGE 139 II 404 E. 6). Damit hat vorliegend der Sachrichter in Israel die entsprechende Beweiswürdigung vorzunehmen und allenfalls das von den Beschwerdeführenden vorgebrachte Beweisverwertungsverbot zu prüfen (Urteil des BVGer A-3004/2021 vom 12. Juli 2022 E. 4.4.3.2). Zudem handelt es sich gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung beim Amtshilfeverfahren um ein Verwaltungsverfahren besonderer Art, welches sich lediglich auf die Übermittlung von Informationen und Unterlagen bezieht, die sich in der Verfügungsgewalt von Dritten befinden. Die von den Unterlagen betroffenen Personen müssen dabei weder selber Informationen oder Unterlagen liefern, noch sind sie von weiteren Mitwirkungspflichten betroffen, weshalb die Anwendung der strafprozessualen Garantien von Art. 6 EMRK für das Verfahren im ersuchten Staat grundsätzlich abzulehnen ist (BGE 139 II 404 E. 6).

E. 3.2.3.1

Im vorliegenden Amtshilfeersuchen beantragte die ersuchende Behörde Informationen zu Kontoverbindungen des Beschwerdeführers 1 bei einer Bank in der Schweiz, um die Höhe seiner im ersuchenden Staat geschuldeten Steuer zu ermitteln, sowie für ein eventuelles steuerstrafrechtliches Verfahren (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Eine allfällige Verwendung der ersuchten Informationen in einem Steuerstrafverfahren ist im Rahmen des MAC vorgesehen (Art. 22 Abs. 2 MAC, Art. 27 Abs. 8 MAC) und daher auch grundsätzlich zulässig.

E. 3.2.3.2

Allerdings müssen die ersuchende und die ersuchte Behörde jeweils das Spezialitätsprinzip beachten, wonach die ersuchende Behörde die von der ersuchten Behörde verlangten Informationen einzig für Zwecke verwenden darf, für welche sie verlangt und gewährt wurden (vgl. E. 2.5.5.1). In ihrem Amtshilfeersuchen erklärte die ersuchende Behörde, die erhaltenen Informationen geheim zu halten und ausschliesslich für die gemäss MAC vorgesehenen Zwecke zu nutzen (vgl. Sachverhalt Bst. A.c). Aufgrund des in der internationalen Zusammenarbeit geltenden völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 2.5.1) besteht prinzipiell kein Anlass, an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln. Vorliegend sind keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche aktenkundig, aufgrund derer vorgenannte Erklärung sofort entkräftet werden würde, weshalb an dieser nicht zu zweifeln ist.

E. 3.2.3.3

Schliesslich weist die Vorinstanz im Dispositiv ihrer Schlussverfügung (vgl. Sachverhalt Bst. 0) die ersuchende Behörde an, die ersuchten Informationen dürften nur für den im Amtshilfeersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden und seien zudem geheim zu halten. Damit kommt die Vorinstanz der Informationspflicht betreffend den Verwendungszweck nach, die vom Bundesgericht in seiner neueren Rechtsprechung postuliert wird (vgl. E. 2.5.5.2).

E. 3.2.4

Aufgrund des vorstehend Ausgeführten ist dem Einwand der Beschwerdeführenden betreffend Verletzung strafprozessualer Rechte und deren Ausführungen zum Nach- und Steuerstrafverfahren nicht zu folgen. Das Einholen der erwähnten Zusicherung (vgl. E. 3.2.1) bei den ersuchenden Behörden ist daher nicht angezeigt. Dies gilt umso mehr, als

gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (Urteil BGer 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.2) zum Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-NL; SR 0.672.963.61) sogar Informationen im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens übermittelt werden, welche ausschliesslich - und nicht wie vorliegend (möglicherweise) auch - der steuerrechtlichen Sanktionierung dienen. Diese Rechtsprechung ist grundsätzlich auch auf das vorliegend relevante MAC anwendbar (vgl. E. 2.5).

E. 3.3.1

Die Beschwerdeführenden beanstanden weiter, die Vorinstanz habe sich mit dem Einwand betreffend die Verletzung des Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzips nicht ernsthaft auseinandergesetzt. Angesichts des Umstands, dass die ersuchende Behörde Informationen verlange, die sie u.a. auch in einem Strafverfahren geltend machen könnte, hätte diese substantiiert darlegen müssen, wie und ob unter Beachtung von strafprozessualen Minimalrechten solche Informationen in Israel überhaupt hätten erhältlich gemacht werden können. Ein wie vorliegend pauschaler Verweis der Vorinstanz auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip sei nicht hinreichend, und eine Rückfrage bei der ersuchenden Behörde hätte sich aufgedrängt (Rz. 19 und 20 der Beschwerde). Indem die Vorinstanz die ersuchende Behörde nicht mit dem bereits im Vorverfahren geltend gemachten Einwand konfrontiert habe, das Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzip sei verletzt, habe diese den Grundsatz des fairen Verfahrens verletzt, weshalb keine Amtshilfe zu leisten sei bzw. der Fall zur weiteren Abklärung an die Vorinstanz zurückzuweisen sei (Rz. 22 der Beschwerde).

E. 3.3.2

In ihrer Schlussverfügung (S. 7 bis 8) setzte sich die Vorinstanz ausführlich mit den rechtlichen Voraussetzungen zum Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzips auseinander. Betreffend den vorliegenden Fall führte die Vorinstanz aus, die ersuchende Behörde habe im Amtshilfeersuchen die Zusicherung ausgesprochen, dass es in Israel möglich wäre, die ersuchten Informationen, wenn sie sich innerhalb der Landesgrenzen befinden würden, nach innerstaatlichem Recht zu beschaffen und dass daher das Gegenseitigkeitsprinzip gewährleistet sei. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bestünden aus Sicht der Vorinstanz kein Anlass, an der Richtigkeit dieser Zusicherung zu zweifeln. Zudem bestehe mit Art. 21 Abs. 4 MAC eine gesetzliche Grundlage, welche die Erhältlichkeit von Bankinformationen festhalte. Aufgrund des geltenden Grundsatzes von Treu und Glauben zwischen den Staaten stehe es dem ersuchten Staat zudem nicht zu, im Rahmen der Abklärung der voraussichtlichen Relevanz des Ersuchens innerstaatliches Recht zu überprüfen, wobei die Vorinstanz auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung verweist (Urteil des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6). Die Vorinstanz sei daher an die Zusicherung der ersuchenden Behörde hinsichtlich Einhaltung des Gegenseitigkeitsprinzips gebunden, weshalb eine diesbezügliche Rückfrage nicht angezeigt sei.

E. 3.3.3

Aufgrund des Gesagten hat sich die Vorinstanz entgegen der vorstehenden Einwendungen der Beschwerdeführenden in ihrer Schlussverfügung mit dem Einwand betreffend die Verletzung des Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzips ernsthaft auseinandergesetzt

(Schlussverfügung S. 7 bis 8). Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt auch hier nicht vor. Im Weiteren sind die betreffenden Ausführungen der Vorinstanz zu bestätigen. Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht grundsätzlich kein Anlass, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip E. 2.5.1). Die vorgenannte Erklärung von Israel wird nicht sofort wegen offensichtlichen Fehlern, Lücken oder Widersprüchen entkräftet. Die Vorinstanz kam zu Recht zum Schluss, dass das Erhältlichkeits- und Gegenseitigkeitsprinzip gewahrt und dass eine Rückfrage an die ersuchende Behörde daher nicht angezeigt ist.

E. 3.4.1

Die Beschwerdeführenden wenden zudem ein, im Rahmen einer fundierten Rechtsgüterabwägung hätte die Vorinstanz festlegen müssen, ob das Interesse des ersuchenden Staates an einer korrekten Steuerveranlagung das Interesse von betroffenen Personen an der Gewährleistung ihrer Privatsphäre gemäss Art. 8 EMRK bzw. gemäss Art. 6 Abs. 1 des Datenschutzgesetzes vom 19. Juni 1992 (DSG, SR 235.1) überwiege. Diese Rechtsgüterabwägung habe jedoch nicht stattgefunden (Rz. 15 der Beschwerde).

E. 3.4.2

Die wirtschaftlichen Verhältnisse einer Person gehören zu deren Privatleben, die einen Teilgehalt des Grundrechts auf Schutz der Privatsphäre gemäss Art. 13 BV und Art. 8 EMRK bildet. Als Einschränkung dieses Grundrechts dürfen Bankkundendaten unter den Voraussetzungen von Art. 36 BV bzw. Art. 8 Ziff. 2 EMRK ins Ausland weitergegeben werden, sofern eine gesetzliche oder staatsvertragliche Grundlage sowie ein öffentliches Interesse bestehen. Zudem muss die entsprechende Massnahme dem Gebot der Verhältnismässigkeit genügen (vgl. statt vieler: BGE 139 II 404 E. 7.1; Urteil des BVGer A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2).

E. 3.4.3

Vorliegendes Amtshilfeersuchen stützt sich auf das MAC und somit auf eine staatsvertragliche Grundlage. Kommt die ersuchte Behörde bzw. vorliegend das Gericht im Rahmen der Überprüfung eines Amtshilfeersuchens zum Schluss, dass dieses den im MAC statuierten Voraussetzungen genügt, wird das Interesse des ersuchenden Staates an einer korrekten Steuerveranlagung somit gegenüber dem Interesse der betroffenen Person an der Wahrung ihrer Privatsphäre als höher gewichtet und zudem die Verhältnismässigkeit der Massnahme bestätigt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden findet also sehr wohl eine fundierte Interessenabwägung statt. Diese hat auch die Vorinstanz mit dem Erlass der Schlussverfügung vorgenommen. Spezifische private Interessen, die gegen die Gewährung der Amtshilfe sprechen würden, sind vorliegend nicht aktenkundig und werden von den Beschwerdeführenden auch nicht substantiiert geltend gemacht.

E. 3.5.1

Die Beschwerdeführenden rügen weiter, die ersuchende Behörde habe in ihrem Amtshilfegesuch nicht substantiiert, inwiefern dem Subsidiaritätsprinzip tatsächlich Genüge getan wurde. Indem die Vorinstanz die ersuchende Behörde nicht mit dem bereits im Vorverfahren geltend gemachten Einwand der Beschwerdeführenden konfrontiert habe, dass das Subsidiaritätsprinzip in Bezug auf die Steuerunterlagen verletzt sei, habe diese den Grundsatz des fairen Verfahrens verletzt, weshalb keine Amtshilfe zu leisten sei bzw. der Fall zur weiteren Abklärung an die Vorinstanz zurückzuweisen sei (Rz. 27 der

Beschwerde).

E. 3.5.2

In ihrer Schlussverfügung (S. 8 bis 9) setzte sich die Vorinstanz ausführlich mit den rechtlichen Voraussetzungen zum Subsidiaritätsprinzip auseinander. Betreffend den vorliegenden Fall führte die Vorinstanz aus, die ersuchende Behörde habe in ihrem Amtshilfeersuchen präzise und nachvollziehbar sämtliche Informationen zur von der Steuerprüfung betroffenen Person und zum dazugehörigen Sachverhalt aufgezeigt und habe zudem mit ihrer Erklärung dargelegt, dass sie sämtliche innerstaatlichen Instrumente ausgeschöpft habe. Da keine Anhaltspunkte vorlägen, an der Richtigkeit dieser Erklärung zu zweifeln, und da die betroffene Person und die beschwerdeberechtigten Personen auch keine konkreten Argumente geltend machten, die eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips nahelegten, könne aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips nicht von einer Verletzung des in Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC statuierten Subsidiaritätsprinzips ausgegangen werden. Das Einholen einer zusätzlichen Bestätigung bei der ersuchenden Behörde sei daher nicht angezeigt.

E. 3.5.3

Entgegen der Rüge der Beschwerdeführenden hat sich die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung wie gezeigt mit dem Einwand betreffend die Verletzung des Subsidiaritätsprinzips genügend auseinandergesetzt. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt nicht vor. Die Ausführungen der Vorinstanz sind sodann zu bestätigen. Die ersuchende Behörde hat ausdrücklich festgehalten, ihre innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben, woran nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip und unter den gegebenen Umständen denn auch nicht zu zweifeln ist (E. 2.5.1). Die Beschwerdeführenden bringen denn nichts Stichhaltiges vor, was geeignet wäre, Zweifel an der Erklärung der ersuchenden Behörde zu wecken. Die Vorinstanz kam zu Recht zum Schluss, dass das Subsidiaritätsprinzip gewahrt und dass eine Rückfrage an die ersuchende Behörde nicht angezeigt ist.

E. 4

Nach dem Gesagten sind die Voraussetzungen für die in der Schlussverfügung vorgesehene Amtshilfeleistung erfüllt. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

E. 5.1

Ausgangsgemäss haben die Beschwerdeführenden die auf Fr. 5'000.-festzusetzenden Verfahrenskosten zu tragen (vgl. Art 63 Abs. 1 VwVG und 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]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

E. 5.2

Den unterliegenden Beschwerdeführenden ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

E. 6

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.

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