

BVGer A-1824/2023 vom 25. August 2025

Bundesverwaltungsgericht, 2025-08-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1824_2023

FR: TAF A-1824/2023 du 25 août 2025

IT: TAF A-1824/2023 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).

E. 1.4

Da auch die weiteren Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde insoweit einzutreten, als sie sich gegen die Leistung von Amtshilfe richtet. Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, es seien sämtliche Unterlagen im Zusammenhang mit diesem Amtshilfeverfahren nach Abschluss des Verfahrens zu vernichten oder ihrer Rechtsvertretung herauszugeben, kann darauf nicht eingetreten werden. Die Vorinstanz hat hierüber keine Anordnung getroffen, weshalb der Antrag ausserhalb des Streitgegenstands liegt (vgl. in diesem Sinne Urteil des BVGer A-6680/2020 vom 27. September 2011 E. 6.2; Zibung/Hofstetter, Praxiskommentar VwVG, 3. Aufl. 2023, Art. 49 N 51).

E. 2

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

E. 2.1.1

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, die Vorinstanz sei ihren Prüf- und Begründungspflichten nicht nachgekommen. Sie argumentiert, die Schlussverfügung nehme keinen expliziten Bezug auf ihre Stellungnahmen.

E. 2.1.2

Die Vorinstanz hält in der angefochtenen Verfügung fest, sie lege in transparenter Weise alle Gründe dar, die sie für ihren Entscheid für relevant halte. Darüber hinaus sei es den Parteien zumutbar, die Schlussverfügung von Anfang bis Ende durchzulesen, um die Antworten auf ihre Argumente zu finden.

E. 2.1.3

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. 2.1.4

Die Vorinstanz hat für jedes im Listenersuchen aufgeführte Bankkonto ein eigenes Verfahren eröffnet (vgl. Eingabe der Vorinstanz vom 2. Juni 2023); 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 Prüf- und Begründungspflicht liegt somit nicht vor.

E. 2.1.5

Selbst wenn im Übrigen die Vorinstanz ihre Prüf- und 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. 2.2.1

Die Beschwerdeführerin rügt sodann eine Verletzung ihres Rechts auf Akteneinsicht im vorinstanzlichen Verfahren. Sie habe am 18. Oktober 2022 von der Vorinstanz zusammen mit dem Informationsschreiben einen vollständig geschwärzten Annex A zum Ersuchen erhalten und dies in ihrer Stellungnahme vom 17. November 2022 gegenüber der Vorinstanz gerügt. Die ihr mitgeteilten Informationen erlaubten es ihr - so die Beschwerdeführerin - jedoch nicht, das vom Ersuchen betroffene Konto zu identifizieren und zu überprüfen, ob es sich um dasselbe Konto handelt, über welches Informationen nun übermittelt werden sollen. Es sei ihr somit nicht möglich, die Grundlage für den Entscheid der ESTV, Informationen sie betreffend an die ITA zu übermitteln, zu überprüfen und sich wirksam zu verteidigen.

E. 2.2.2

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Ersuchens. In der Botschaft wird dazu ausgeführt, die betroffene Person müsse aufgrund der Information erkennen können, ob sie tatsächlich das Subjekt der Untersuchung sei und was ihr vorgeworfen werde (vgl. Botschaft zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom 16. Oktober 2013, BBl 2013 8369, 8376 zu Art. 14 Abs. 1). Nach Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft macht, kann die ESTV einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in die entsprechenden Aktenstücke nach Artikel 27 VwVG verweigern (Abs. 2).

E. 2.2.3

Die Vorinstanz führt in der Schlussverfügung aus, sie habe über die wesentlichen Elemente des Ersuchens und über die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen informiert. In ihrer Vernehmlassung äussert sie sich nicht zur diesbezüglichen Rüge.

E. 2.2.4

Vorliegend gewährte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin mit Schreiben und E-Mail vom 18. Oktober 2022 Akteneinsicht im angefochtenen Verfahren. In diesem Zusammenhang stellte sie der Beschwerdeführerin unter anderem das Ersuchen der ITA sowie dessen Annex A zu. Dieser umfasste eine einzeilige Tabelle mit den Rubriken "Closing Year", "Israeli TIN", "Date Of Birth", "Relation To Account", "Last Name", "First Name", "Closing Account Number" und "Closing Bank". Ausser dem Namen der Bank ([...]) sind sämtliche Angaben geschwärzt. Die Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs im vorinstanzlichen Verfahren ist unbegründet. Die Beschwerdeführerin zeigt nicht stichhaltig auf, dass sie nicht im Sinne von Art. 14 Abs. 1 StAhiG über die wesentlichen Teile des Ersuchens informiert worden ist. Vielmehr hat sie im Rahmen der Akteneinsicht eine in den wesentlichen Teilen ungeschwärzte Kopie des Ersuchens und der dazu gemachten Erläuterungen der ITA erhalten. Aus dem Ersuchen geht hervor, dass die ITA um Angaben zur Identität von Personen ersucht, die mit bestimmten Zweitkonten in Verbindung stehen, auf die Guthaben von in Israel steuerbaren und nicht deklarierten Erstkonten transferiert worden sind (vgl. Sachverhalt, A); demnach musste die Beschwerdeführerin im Klaren darüber gewesen sein, in welchem Umfang und weshalb die ITA um Amtshilfe nachgesucht hat. Ihr Vorbringen, dass sie das streitbetroffene Konto, dessen Inhaberin sie war (vgl. nachfolgend E. 4.4.2, 4.5.1), aufgrund der geltend gemachten Schwärzungen nicht identifizieren können, ist tatsachenwidrig. In ihrer Stellungnahme vom 17. November 2022 bezog sich die Beschwerdeführerin ausdrücklich auf das streitbetroffene Konto. Als Beilage ihrer Stellungnahme reichte sie zudem einen ungeschwärzten Auszug über das streitbetroffene Konto ein. Dies zeigt, dass sie sich im vorinstanzlichen Verfahren sehr wohl wirksam gegen die Übermittlung der sie betreffenden Bankkontodaten verteidigen konnte.

E. 3

In materieller Hinsicht erhebt die Beschwerdeführerin Einwände gegen die zeitliche Anwendbarkeit des MAC (vgl. nachfolgend E. 3.2) und die voraussichtliche Erheblichkeit der nachgesuchten Bankinformationen (vgl. nachfolgend E. 4 ff.).

E. 3.1

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. 3.2

Umstritten ist, ob das MAC in zeitlicher Hinsicht anwendbar ist.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 7 MAC (vgl. zum Wortlaut E. 3.2.4) für eine Amtshilfe über frühere Besteuerungsperioden seien nicht gegeben. So sei die Voraussetzung eines vorsätzlichen Verhaltens offenkundig nicht erfüllt. Als juristische Person könne sie nicht mit Vorsatz handeln. Es dürfe der ITA darum keine Amtshilfe geleistet werden betreffend Informationen aus dem Zeitraum vor dem 1. Januar 2018. Das streitbetreffende Bankkonto sei am 30. November 2014 geschlossen worden. Die zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen beträfen Sachverhalte aus dem Jahr 2014, weshalb die in Frage stehenden Bankunterlagen nicht übermittelt werden dürften.

E. 3.2.2

Die Vorinstanz vertritt demgegenüber 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. 3.2.3

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. 3.2.4

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 BVGer 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. 3.2.5

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. 3.2.6

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. 4.5). Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, dass die entsprechenden - nachvollziehbaren und plausibel erscheinenden - Angaben der ITA offenkundig unzutreffend sind. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin muss sich der

Verdacht auf vorsätzliche Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen 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. 4.3 ff.; Urteil des BVGer vom A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1, 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. 4.5 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). Der Einwand der Beschwerdeführerin, sie könne als juristische Person nicht vorsätzlich handeln, beschlägt ebenfalls das materielle Recht des ersuchenden Staats und ist vor dessen Behörden geltend zu machen (vgl. vorstehend E. 3.2.5).

E. 3.2.7

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 (vgl. Sachverhalt, A) und ist damit zeitlich vom MAC erfasst.

E. 4

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. 4.1

Die Beschwerdeführerin wendet gegen die voraussichtliche Erheblichkeit zunächst ein, sie sei auf (...) ansässig und somit in Israel nicht steuerpflichtig. Es gebe keine steuerlich relevante Verbindung zwischen ihr oder den streitbetroffenen Konten einerseits und Israel andererseits. So seien die am jeweiligen Konto im relevanten Besteuerungszeitraum wirtschaftlich berechtigten Personen in Israel weder ansässig noch steuerpflichtig gewesen. Dasselbe gelte für die Aktionäre der Beschwerdeführerin. In den nachgesuchten Bankunterlagen sei zwar bei M. _____ als am Konto wirtschaftlich berechtigte Person eine israelische Adresse aufgeführt. Diese habe jedoch ausschliesslich als Korrespondenzadresse für die Banken gedient und sei irrtümlicherweise als Domiziladresse ausgewiesen. Zu dieser Adresse sei im israelischen Grundbuch ein Block (...) Parzelle (...) eingetragen. Gemäss dem Grundbuchblatt zu dieser Parzelle sei der Grundeigentümer der

israelische Staat. Hinsichtlich der Parzelle bestehe ein Mietverhältnis (auf Hebräisch: "Chakira") mit A. _____ (Israel ID Nr. [...]), einem Verwandten von B. _____, C. _____ und D. _____ selbst hätten nie an dieser Adresse gewohnt; auch habe die Liegenschaft nicht in ihrem Eigentum gestanden. M. _____ sei während der relevanten Zeitperiode zu keinem Zeitpunkt in Israel ansässig oder steuerpflichtig gewesen. Vielmehr lebe er seit 1998 mit seiner zweiten Ehefrau, die er (...) geheiratet habe sowie den beiden gemeinsamen, minderjährigen Kindern ([...] geboren) ohne Unterbruch in (...). Beide Söhne seien in (...) geboren und besuchten aktuell dort die Schule. M. _____ sei zudem seit (...) bei (...) in (...) angestellt und habe (...) eine Wohnung in (...) erworben, die er seither mit seiner Familie bewohne. Er habe dementsprechend seine Steuererklärungen in (...) eingereicht. Dass er in (...) steuerlich ansässig sei, belegten auch die (...) "Tax Residency Certificates". Er habe sich in der vom Ersuchen erfassten Zeitperiode nur wenige Tage in Israel aufgehalten. Konkret sei er zwischen dem 1. Januar 2013 und dem 16. März 2023 bloss wenige Tage in Israel gewesen. So habe er sich im Jahr 2014 nachweislich 13 Tage, im Jahr 2015 11 Tage und seit dem Jahr 2016 überhaupt nicht mehr in Israel aufgehalten. Er sei denn auch nachweislich nicht im israelischen Steuerregister registriert. Sodann sei zwar in den nachgesuchten Bankunterlagen auch bei E. _____ als am Konto wirtschaftlich berechtigte Person eine israelische Adresse aufgeführt. Auch E. _____ sei jedoch während des vom Ersuchen erfassten Zeitraums in Israel nicht steuerlich ansässig gewesen. Vielmehr habe sie ihren Lebensmittelpunkt seit dem Jahr 2003 bis heute ausschliesslich in (...). Sie habe sich, wie die Kopien ihres (...) und israelischen Passes zeigten, in der betreffenden Periode niemals in Israel aufgehalten. Sie sei denn auch nachweislich nicht im israelischen Steuerregister registriert. Dasselbe gelte auch für D. _____. Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die in den nachgesuchten Bankunterlagen als Domiziladresse von E. _____ vermerkte Adresse in Israel habe dieser ausschliesslich als Korrespondenzadresse für die Banken gedient. Sie werde irrtümlicherweise als Domiziladresse ausgewiesen. Der "wirtschaftliche Eigentümer" des Kontos sei bis zu dessen Saldierung eine Drittperson namens H. _____ gewesen. Diese sei in (...) ansässig und nicht Objekt des Ersuchens. Es sei schliesslich nicht ersichtlich, inwiefern eine bloss Überweisung von Vermögenswerten von einem (angeblich) der Deklaration in Israel unterliegenden Konto auf ein Bankkonto der Beschwerdeführerin die Annahme begründen könnte, dass diese Steuerverpflichtungen in Israel nicht erfüllt habe. Es sei deshalb unwahrscheinlich, dass die einverlangten Unterlagen für die Beurteilung von Steuerangelegenheiten der Beschwerdeführerin in Israel erheblich seien.

E. 4.2

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.). Was die Identität der wirtschaftlich Berechtigten am visierten Konto angehe, seien - so die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung - nur die Informationen verbindlich, die bei der Bank

registriert sind. Die Beschwerdeführerin sei gemäss den von der Bank erhaltenen Informationen während des vom Ersuchen erfassten Zeitraums bei der Bank als wirtschaftlich Berechtigte am visierten Konto (recte: als Kontoinhaberin) registriert gewesen. Ein Fehler der Bank in der Verwaltung der persönlichen Daten der Beschwerdeführerin gehe aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Dokumenten nicht hervor. Die ESTV könne die Angaben der Bank deshalb nicht in Frage stellen.

E. 4.3.1

Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staates diesem alle Informationen, die für die Anwendung oder Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind.

E. 4.3.2

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. 4.3.3

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 Staates 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. 4.3.4

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 aufführen, 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 Gruppensuchen 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. 4.4.1

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). Führt ein Bankdokument in Bezug auf eine mit einem Konto verbundene Person einen Domizilcode auf, stellt dies einen hinreichenden Anknüpfungspunkt für eine potenzielle Steuerpflicht im betreffenden Staat dar (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.; Urteile des BVGer A-5680/2023 vom 18. November 2024 E. 3.3.2; A-1562/2018 vom 3. August 2020 E. 4.2, m.w.H.). 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). Der Zweck eines Ersuchens um Amtshilfe kann denn auch gerade darin bestehen, abzuklären, ob die betroffene Person im ersuchenden Staat steuerpflichtig ist. Es ist dabei möglich, dass mehrere nationale Rechtsordnungen die Steuerpflicht einer Person beanspruchen. Dies steht dies einer Amtshilfeleistung der Schweiz jedoch nicht entgegen (vgl. Urteil des BVGer A-3072/2020 vom 14. Dezember 2021 E. 2.9). Ein zwischenstaatlicher Streit über die steuerliche Ansässigkeit einer Person ist in einem Verständigungsverfahren unter den direkt beteiligten Ländern - zu denen die Schweiz vorliegend soweit ersichtlich nicht gehört - zu entscheiden (vgl. BGE 142 II 218 E. 3.1, 3.6 f.; Urteil des BVGer A-1948/2019 vom 7. November 2019 E. 2.4.3 f.).

E. 4.4.2

Wie dargelegt (vgl. vorstehend E. 4.1), wendet die Beschwerdeführerin gegen die voraussichtliche Erheblichkeit ein, sie sei auf (...) ansässig und im ersuchenden Staat nicht steuerpflichtig. Es bestehen indes genügende Anknüpfungspunkte für eine potentielle Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im ersuchenden Staat: Die vorliegend nachgesuchten Bankunterlagen führen als Domiziladresse ("Domicile Address") von A._____, E._____, und F._____ als in der Zeit vom 1. Januar 2014 bis 30. November 2014 am Konto wirtschaftlich berechnete Personen eine Adresse in Israel auf. Zudem war die Beschwerdeführerin - als Inhaberin - mit einem Konto verbunden, auf das Guthaben eines in Israel steuerbaren und nicht deklarierten Kontos überwiesen wurden. Es erscheint deshalb als möglich, dass die Beschwerdeführerin während der relevanten Besteuerungsperiode im ersuchenden Staat - unbeschränkt oder beschränkt - steuerlich ansässig war. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin und die von ihr eingereichten Unterlagen sind nicht geeignet, die vorhandenen Anhaltspunkte für eine steuerliche Ansässigkeit von M._____ in Israel sogleich zu entkräften. Die ins Recht gelegten amtlichen Bescheinigungen über die steuerliche Ansässigkeit in (...) und der Umstand, dass M._____ seine Steuererklärung im relevanten Zeitraum jeweils in (...) eingereicht hat, schliessen nicht von vornherein aus, dass eine steuerliche Ansässigkeit in einem anderen Staat bestanden hat (vgl. BGE 142 II 218 E. 3.6 f.; Urteil des BVGer B-3072/2020 vom 14. Dezember 2021 E. 2.9). Hieran ändert im Lichte der aufgezeigten Praxis (vgl. vorstehend E. 4.4.1) auch nichts, dass M._____ nicht im Steuerregister des ersuchenden Staats eingetragen ist. An diesem Ergebnis vermag auch die Bescheinigung des israelischen Innenministeriums vom (...) über Ein- und Ausreisedaten von M._____ nichts zu ändern.

Diese weist für M._____ die folgenden Ein- und Ausreisedaten auf: Date departed Date entered (...) ----- (...) (...) (...) (...) (...) (...) (...) (...) Demnach hat sich M._____ in der vom Ersuchen erfassten Periode lediglich wenige Male und jeweils für relativ kurze Zeit im ersuchenden Staat aufgehalten. Die Bescheinigung ist jedoch mit der - nicht näher erläuterten - Bemerkung versehen, dass nicht alle Aufenthalte erfasst seien ("The above has additional historical travels that were not printed on this certificate"). Dies ist dahingehend zu verstehen, dass weitere Ein- und Ausreisen erfolgt sind. Es bestehen daher Zweifel an der Vollständigkeit der in der Bescheinigung aufgelisteten Daten. Die Beschwerdeführerin reicht zwar Kopien des jeweiligen israelischen und (...) Passes von M._____ ein, die keine relevanten Ein- und Ausreisestempel enthalten. Dies vermag jedoch die Anhaltspunkte für einen steuerlichen Bezug zum ersuchenden Staat nicht sogleich zu widerlegen, umso mehr als der Pass nicht bei jeder Ein- und Ausreise von den israelischen Behörden abgestempelt werden muss (vgl. Deutsche Botschaft in Israel, <tel-aviv.diplo.de> > Service > Hinweise zur Einreise nach Israel, abgerufen am 30.6.2025). Die Beschwerdeführerin kann weder stichhaltig dartzu noch ist sonstwie ersichtlich, dass die in den zur Übermittlung bestimmten Unterlagen für M._____ angegebenen Domiziladresse in Israel auf einem offensichtlichen Fehler der Informationsinhaberin beruht. Es besteht im vorliegenden Amtshilfverfahren kein Anlass, an der Richtigkeit dieser Angabe der Informationsinhaberin zu zweifeln (vgl. Urteil des BVerfG A-1597/2022 vom 14. Juni 2024 E. 7.2.2). Dasselbe gilt in Bezug auf E._____. Es bestehen genügende Anknüpfungspunkte für eine potentielle Steuerpflicht von E._____ im ersuchenden Staat: Die vorliegend nachgesuchten Bankunterlagen führen als Domiziladresse ("Domicile Address") von E._____ eine Adresse in Israel auf. Zudem war E._____, die neben der (...) auch über die israelische Staatsbürgerschaft verfügt, mit einem Konto verbunden, auf das Guthaben eines in Israel steuerbaren und nicht deklarierten Kontos überwiesen wurden. Es erscheint deshalb als möglich, dass E._____ während der relevanten Besteuerungsperiode im ersuchenden Staat - unbeschränkt oder beschränkt - steuerlich ansässig war. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin und die von ihr eingereichten Unterlagen sind nicht geeignet, die vorhandenen Anhaltspunkte für eine steuerliche Ansässigkeit von E._____ in Israel sogleich zu entkräften. Hieran ändert auch nichts, dass E._____ nicht im Steuerregister des ersuchenden Staats eingetragen ist. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, E._____ habe sich in der vom Ersuchen erfassten Steuerperiode nie in Israel aufgehalten, vermag die vorliegenden Anhaltspunkte ebenfalls nicht zu entkräften. Dies gilt aus den dargelegten Gründen auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass die eingereichten Kopien des jeweiligen israelischen und (...) Passes von E._____ keine relevanten Ein- und Ausreisestempel enthalten. Nichts an diesem Ergebnis zu ändern vermögen die Vorbringen der Beschwerdeführerin zu weiteren am Konto wirtschaftlich berechtigten Personen und zu ihren Aktionären sowie zu deren Sitz oder Wohnsitz.

E. 4.4.3

Aufgrund der erwähnten Anhaltspunkte erscheint es deshalb gesamthaft betrachtet als möglich, dass die Beschwerdeführerin während der relevanten Besteuerungsperiode im ersuchenden Staat - unbeschränkt oder beschränkt - steuerlich ansässig war. Ob ihre steuerliche Ansässigkeit im relevanten Zeitraum tatsächlich in Israel gelegen hat, ist - wie aufgezeigt - nicht im Rahmen dieses Amtshilfverfahrens, sondern in einem allfälligen Steuer- oder Strafsteuerungsverfahren im ersuchenden Staat zu klären.

E. 4.5

Es ist des Weiteren zu prüfen, ob die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit bei Listenersuchen (vgl. vorstehend E. 4.3.4) vorliegend erfüllt sind.

E. 4.5.1

Das Ersuchen beschreibt die anvisierte Gruppe hinreichend detailliert. So können die zur umschriebenen Gruppe gehörenden Personen, darunter die Beschwerdeführerin, anhand ihrer Verbindung mit einem bestimmten, im Listenersuchen aufgeführten Konto identifiziert werden. Die Beschwerdeführerin war gemäss den nachgesuchten Kontounterlagen Inhaberin des vorliegend streitbetroffenen Kontos bei der (...). Dieses wurde per 30. November 2014 saldiert, worauf das Guthaben im Dezember 2014 laut den Kontounterlagen an die (...) transferiert wurde ("This account was part of the transfer of assets which took place between our Bank and [...] Bank in December 2014"). 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. 4.5.2

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin 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. 3.2.5). Es bestehen zudem, wie dargelegt, hinreichende Anhaltspunkte für einen steuerlichen Bezug der Beschwerdeführerin zum ersuchenden Staat (vgl. vorstehend E. 4.4.2). Die ITA legt sodann - unter Hinweis auf die anwendbaren Bestimmungen des israelischen Steuerrechts (vgl. vorstehend E. 3.2.4) - rechtsgenügend dar, dass das weltweite Einkommen einer in Israel steuerlich ansässigen Person in Israel steuerbar ist.

E. 4.5.3

Die dritte Voraussetzung ist ebenfalls gegeben. Wie erwähnt (vgl. vorstehend E. 4.5.1), war die Beschwerdeführerin während des relevanten Besteuerungszeitraums Inhaberin des betreffenden (Zweit-)Kontos. Die nachgesuchten Informationen ermöglichen es der ITA zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin allfällige Steuerpflichten in Israel missachtet hat. Für diese Beurteilung erscheinen die nachgesuchten Bankunterlagen demnach als potentiell geeignet.

E. 4.5.4

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. 4.6

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

E. 5

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 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ergebnis ist auf das Eventualbegehren auf Schwärzung bestimmter Informationen nicht weiter einzugehen.

E. 6

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 - unter Berücksichtigung von Synergien bei der Behandlung der Parallelverfahren - auf Fr. 2'500.- 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. 7

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.)