

BVGer A-1964/2024 vom 24. Oktober 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-10-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-1964_2024

FR: TAF A-1964/2024 du 24 octobre 2024

IT: TAF A-1964/2024 del 24 ottobre 2024

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der griechischen IAPR vom 22. Dezember 2023 gestützt auf Art. 25 DBA CH-GR zugrunde. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das StAhiG geregelt (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Vorbehalten bleiben allfällige abweichende Bestimmungen des DBA CH-GR (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.2

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

E. 1.3

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

E. 1.4

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerinnen können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

E. 1.5

Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen. Die urteilende Behörde kann ohne Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: BV]; Art. 29 VwVG) von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; BGE 131 I 153 E. 3, 122 V 157 E. 1d; Alfred Kölz/Isabelle Häner/Martin Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537; Urteile des BVGer A-2243/2022 vom 21. März 2023 E. 1.5 und A-232/2022 vom 21. Februar 2023 E. 1.5).

E. 2.1

Anlässlich der Unterzeichnung des DBA CH-GR am 16. Juni 1983 (Sachverhalt, Bst. A.a) wurde das zugehörige Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.937.21; nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-GR) vereinbart, welches integrierten Bestandteil des DBA CH-GR bildet. Die aktuell geltende und weitgehend Art. 26 des OECD-Musterabkommens entsprechende Amtshilfeklausel von Art. 25 DBA CH-GR (vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Griechenland vom 3. Dezember 2010 [BBl 2011 627, 631 f.], insbesondere auch zu den bestehenden Abweichungen zum OECD-MA) und die dazu vereinbarte Ziff. 4 des Protokolls zum DBA CH-GR sind seit dem 27. Dezember 2011 in Kraft (vgl. Art. VI f. des Protokolls vom 4. November 2010 zur Änderung des DBA CH-GR [AS 2012 637 ff.; nachfolgend: Änderungsprotokoll]). Diese Bestimmungen sind auf das streitbetreffene Amtshilfeersuchen vom 22. Dezember 2023, mit welchem Informationen vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2018 ersucht werden (Sachverhalt, Bst. B.b), anwendbar (Art. VIII Ziff. 1 Bst. c Änderungsprotokoll). Ferner findet das Zusatzprotokoll vom 2. August 2012 zum DBA CH-GR (AS 2013 537 ff.; nachfolgend: Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR) gemäss dessen Art. III rückwirkend ab dem 1. Januar 2012 Anwendung und somit auch auf das streitbetreffene Ersuchen.

E. 2.2.1

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit (einschliesslich der Amtshilfe in Steuersachen) bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; statt vieler: BGE 146 II 150 E. 7.1 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.2, A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.1.4).

E. 2.2.2

Auf dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder

Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.6.1, A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.2, A-2259/2021 vom 18. Februar 2022 E. 2.2). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-2292/2019 vom 6. November 2019 E. 2.1.4 und A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip schliesst indessen nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, falls ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze bestehen (BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.2).

E. 2.2.3

Der völkergewohnheitsrechtliche Grundsatz, wonach Vertragsstaaten völkerrechtliche Verträge nach Treu und Glauben zu erfüllen haben («pacta sunt servanda», kodifiziert in Art. 26 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [VRK, SR 0.111]; BGE 146 II 150 E. 7.1, 143 II 136 E. 5.2.1, 142 II 35 E. 3.2), führt dazu, dass Erklärungen der jeweiligen Vertragspartner ebenfalls nach Treu und Glauben zu interpretieren sind. Dies gilt insbesondere für das Amtshilfeersuchen und die darin von der ersuchenden Behörde als voraussichtlich erheblich bezeichneten Informationen (zum Ganzen: BGE 147 II 116 E. 5.2; Urteile des BGer 2C_287/2019, 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1; ebenfalls zum Ganzen: Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.5.2). Ein Staat als Partei eines internationalen Vertrags hat jegliches Verhalten sowie eine Vertragsauslegung zu unterlassen, die dazu führen würden, dass internationale Verpflichtungen umgangen oder der Vertragssinn und -zweck nicht erfüllt würden (statt vieler: BGE 144 II 130 E. 8.2.1 mit Hinweisen).

E. 2.3.1

Nach Art. 25 DBA CH-GR tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (Art. 25 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-GR). Im Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR wird in Art. I überdies festgehalten, dass Einvernehmen darüber besteht, «dass der Zweck der Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, darin besteht, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder um Informationen zu ersuchen, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer bestimmten steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist». Weiter ist in Art. I des erwähnten Zusatzprotokolls ausgeführt, dass die im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben zwar wichtige verfahrenstechnische Voraussetzungen für die Vermeidung von «fishing expeditions» sind, sie jedoch nicht so auszulegen sind, «dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern» (Urteile des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.1.2, A-2292/2019 vom 6. November 2019 E. 2.1.2).

E. 2.3.2

Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.2, A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je mit Hinweisen). Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach der Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem Amtshilfegesuch zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt). Zum anderen hat der ersuchte Staat nur solche Informationen zu übermitteln, die im Hinblick auf das Amtshilfeersuchen voraussichtlich erheblich sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.3, A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.4.2, je mit Hinweisen).

E. 2.3.3

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3, A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt demgegenüber, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.4). Im Übrigen ist nach ständiger Rechtsprechung von der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen auszugehen, wenn das Amtshilfeersuchen sämtliche Angaben enthält, welche das anwendbare DBA bzw. Art. 6 StAhiG voraussetzen (BGE 142 II 161 E. 2.1.4).

E. 2.3.4.1

Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteile des BVGer A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3). Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Es handelt sich dabei um eine Plausibilitätsprüfung (BGE 145 II 112 E. 2.2.1, 142 II 161 E. 2.1.1 mit Hinweisen; Urteile des BVGer A-6507/2020 vom 11. Oktober 2022 E. 2.3.4, A-4603/2019 vom 17. August 2020 E. 2.3.4).

E. 2.3.4.2

Inbesondere hat der ersuchte Staat nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse - in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates - der Verwendung der ersuchten 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 (BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz mit Hinweisen; Urteil des BGer 2C_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 6.3; Urteile des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 2.4.4, A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1.1.1).

E. 2.3.4.3

Indessen können Informationen auch dann noch voraussichtlich erheblich sein, wenn die steuerpflichtige Person (im ersuchenden Staat) bereits veranlagt oder eine Steuerprüfung abgeschlossen wurde. Es ist nämlich nicht ausgeschlossen, dass z.B. Nachsteuern erhoben werden können oder eine Veranlagung revidiert werden kann (Urteile des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 2.3.7, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 7.3.1, A-1745/2019 vom 1. November 2019 E. 3.1.1). Bestimmungen, die das innerstaatliche Verfahren des ersuchenden Staates betreffen und die allenfalls dazu führen können, dass bestimmte Beweismittel nicht (mehr) verwendet werden können, sind im innerstaatlichen Verfahren dieses Staates geltend zu machen und nicht im Amtshilfeverfahren (Urteile des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 2.3.7, A-6037/2017 vom 8. Januar 2019 E. 4.1.4.1 und 4.7 f.).

E. 2.3.4.4

Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinn des anwendbaren DBA, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-2324/2021 vom 26. Oktober 2022 E. 2.5.4, A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3). Die Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen kommt demnach in erster Linie dem ersuchenden Staat zu. Der Begriff der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet daher eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 146 II 150 E. 6.1.1, 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.3.3).

E. 2.4.1

Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, «wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen».

Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteile des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 mit Hinweisen).

E. 2.4.2

Sollen Informationen über nicht betroffene Personen nicht übermittelt werden, so genügt es rechtsprechungsgemäss nicht, pauschal vorzubringen, dass es sich bei den in den zur

Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnten Personen um unbeteiligte Dritte handle. Vielmehr ist in Bezug auf jedes einzelne Aktenstück anzugeben und im Einzelnen darzulegen, weshalb es im ausländischen Verfahren nicht erheblich sein kann (Urteile des BVGer A-2453/2021 vom 3. Mai 2023 E. 2.8.8.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2.5 mit Hinweisen).

E. 2.5

Nach 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 der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1).

E. 2.6.1

Gemäss Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-GR besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat». Es handelt sich dabei um die Aufnahme des Subsidiaritätsprinzips in das DBA zwischen den beiden genannten Vertragsstaaten (Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG).

E. 2.6.2

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips besteht rechtsprechungsgemäss kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes, ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes, konkretes Element vor (BGE 144 II 206 E. 3.3.2; statt vieler: Urteil des BVGer A-5034/2020 vom 7. Mai 2021 E. 2.5.2 mit Hinweisen).

E. 2.6.3

Was unter dem Begriff der «üblichen Mittel» zu verstehen ist, wird im DBA CH-GR nicht weiter definiert. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen sämtlicher möglicher Mittel verlangt wird (Urteile des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5, A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.1 und A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat - im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen - einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind (ausführlich zum Ganzen: Urteil des BVGer A-7164/2018 vom 20. Mai 2019 E. 2.5).

E. 2.7.1

Im Rahmen der Erfüllung eines internationalen Amtshilfeersuchens in Steuersachen, liegt ein spontaner Informationsaustausch vor, wenn Informationen von der ersuchten Behörde übermittelt werden, die voraussichtlich erheblich sind, jedoch von der ersuchenden Behörde nicht angefordert wurden (BGE 147 II 116 E. 5.1; Urteil des BGer 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3; vgl. auch die Definition in Art. 3 Bst. d StAhiG). Die Vornahme eines spontanen Informationsaustausches ist nicht dem Ermessen der Bundesverwaltung

überlassen, sondern setzt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage im innerstaatlichen Recht voraus (BGE 147 II 116 E. 5.1; Urteil des BGer 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 3.3.1).

E. 2.7.2

Die Feststellung, ob eine Information ersucht wurde oder nicht - und damit Amtshilfe auf Ersuchen oder spontaner Natur vorliegt -, ist eine Frage der Auslegung des Amtshilfeersuchens (BGE 147 II 116 E. 5.2). Diese Auslegung muss im Lichte des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks erfolgen und darf den wirksamen bzw. möglichst weitgehenden Informationsaustausch nicht behindern (BGE 147 II 116 E. 5.2; Art. I des Zusatzprotokolls zum DBA CH-GR i.V.m. Ziff. 4 Bst. c Abs. iv des Protokolls zum DBA CH-GR). Mit anderen Worten: Der ersuchte Staat muss die Amtshilfeersuchen nach dem völkerrechtlichen Prinzip von Treu und Glauben auslegen (BGE 147 II 116 E. 5.2).

E. 2.8

Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise betreffend die Verjährung der Steuerschuld oder den Steuerwohnsitz, ist diese von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten (E. 2.3.4.2; BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteil des BGer 2C_662/2021, 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5.2 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-5440/2021 vom 10. Juli 2023 E. 2.8 mit Hinweisen).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob die vorgesehene Datenübermittlung umfangreicher ist als die im Ersuchen beantragte (E. 3.1). Im Weiteren ist zu klären, ob das Subsidiaritätsprinzip eingehalten worden ist (E. 3.2), ob das Spezialitätsprinzip verletzt wird (E. 3.3), ob sämtliche zur Übermittlung vorgesehenen Daten voraussichtlich erheblich sind (E. 3.4) und ob vorhandene Namen und Adressen von Drittpersonen auszusondern bzw. zu schwärzen sind (E. 3.5).

E. 3.1.1

Der Beschwerdeführer moniert, dass vorliegend umfangreiche Daten von Dritten sowie nicht angefragte Informationen über ihn (den Beschwerdeführer) übermittelt werden sollen, was einen nicht zulässigen spontanen Informationsaustausch darstelle. So sehe die Vorinstanz die Übermittlung von Bankkonten vor, bei denen er (der Beschwerdeführer) nur als beneficial owner erfasst sei, jedoch keine Eigentümerrechte über die Anteile halte. Auch würden Daten von Dritten, welche im Zusammenhang mit den Gesellschaften erwähnt werden oder aus den Bankauszügen ersichtlich seien, übermittelt.

E. 3.1.2

Der Beschwerdeführer verkennt in seiner Argumentation, dass die IAPR explizit um die Verifizierung ersucht, ob der Beschwerdeführer beneficial owner der angegebenen Bankkonten ist. Das Gleiche gilt für Drittpersonen. Auch diesbezüglich gilt es festzuhalten, dass sich die IAPR explizit danach erkundigt, ob weitere co-beneficiaries an den angegebenen Bankkonten bestehen, und um die Übermittlung der jeweiligen Bankauszüge ersuchen. Insofern ist in der vorliegend geplanten Amtshilfe kein unzulässiger spontaner Informationsaustausch zu erblicken.

E. 3.2.1

Der Beschwerdeführer macht weiter eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips geltend. Es bestünden insbesondere ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der abgegebenen Erklärung betreffend die Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel. Denn vorliegend habe die IAPR nicht nachgewiesen, alle nach innerstaatlichen Verfahren üblichen Auskunftsquellen in Griechenland ausgeschöpft zu haben. Die für die Steuerprüfung zuständige Steuerbehörde in Griechenland habe im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens beim Beschwerdeführer lediglich um Informationen über die auf seinen Namen lautenden Konten ersucht. Diese habe er (der Beschwerdeführer) im Rahmen des griechischen Verfahrens ordentlich offengelegt oder auf die Fragen der Behörden bereits umfassend Stellung genommen. Weiter habe die griechische Steuerbehörde zu keinem Zeitpunkt Informationen über allfällige verbundene Konten verlangt. Zudem sei er (der Beschwerdeführer) auch nie aufgefordert worden, allfällige Konten Dritter oder von Gesellschaften bekannt zu geben, bei denen er rechtlicher Eigentümer oder Zeichnungsberechtigter war. Entsprechend verlange die IAPR die ersuchten Informationen im Amtshilfeverfahren, ohne die üblichen Mittel im innerstaatlichen Verfahren ausgeschöpft zu haben. Die IAPR habe in ihrem Schreiben vom 22. Dezember 2023 lediglich festgehalten, sich an ihn (den Beschwerdeführer) gewandt zu haben und dass er (der Beschwerdeführer) entweder direkt oder über seinen Anwalt Stellung genommen habe. Hingegen habe die IAPR insbesondere nicht nachgewiesen, sich an weitere Behörden oder Ämter gewandt zu haben, um die gemäss ihr geltend gemachten notwendigen Informationen zu erhalten. Weiter sei durch die IAPR nicht belegt oder nachgewiesen worden, dass die erhaltenen Informationen unvollständig oder unzureichend gewesen seien, um eine korrekte Besteuerung vornehmen zu können. Auch die an ihn (den Beschwerdeführer) gerichtete Anfrage sei durch die IAPR nicht nachgewiesen. Schliesslich habe die IAPR auch nicht nachgewiesen, dass sie die üblichen innerstaatlichen Verfahren gegen ihn (den Beschwerdeführer) oder Verfahren gegen die vier Gesellschaften eingeleitet habe. Insgesamt sei somit das Subsidiaritätsprinzip vorliegend nicht eingehalten, weshalb dem Ersuchen nicht stattzugeben sei.

E. 3.2.2

Im Amtshilfeersuchen führt die IAPR aus, dass der Beschwerdeführer während der Steuerprüfung nur teilweise Auskünfte zu den Konten in der Schweiz erteilt und die entsprechenden Kontoauszüge nicht eingereicht habe («In due course of the audit, it was established that the taxpayer holds Swiss accounts, for which he only partially replied and did not provide the respective analytical bank statements»). Das Bundesverwaltungsgericht ist an diese Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche durch den Beschwerdeführer mittels Urkunden klarerweise und sofort entkräftet wird (E. 2.1.4).

E. 3.2.3

Der Beschwerdeführer legt nicht nur keine Urkunden vor, um den im Ersuchen dargelegten Sachverhalt zu entkräften, sondern bringt auch keine entsprechenden substantiierten Anhaltspunkte vor. Vielmehr beschränkt er sich in seiner Argumentation darauf, auf den Umstand hinzuweisen, dass die IAPR gewisse Umstände nicht nachgewiesen habe. Damit gelingt es ihm klarerweise nicht, die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen zu entkräften.

E. 3.2.4

Nach dem Gesagten sind in der Darstellung der IAPR in ihrem Amtshilfeersuchen keine relevanten Widersprüche zu erkennen. Entsprechend besteht nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (E. 2.6.3) kein Anlass, an den Ausführungen der IAPR, wonach sie alle in ihrem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft habe, zu zweifeln. Eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips ist vorliegend somit nicht erkennbar.

E. 3.3.1

Der Beschwerdeführer macht weiter eine Verletzung des Spezialitätsprinzips geltend. Die Verletzung erblickt er allem Anschein nach darin, dass die Zusicherung der IAPR betreffend Vertraulichkeit in einem einfachen Hinweis im Amtshilfegesuch unter dem dritten Bullet Point («The information to be received will be subject to the secrecy provisions defined in the legal basis quoted above») unzureichend und nicht plausibel sei.

E. 3.3.2

Dem Beschwerdeführer kann in seiner Argumentation nicht gefolgt werden. Er bringt keine Anhaltspunkte vor, wonach der griechische Staat das Spezialitätsprinzip konkret verletzt haben soll. Weiter erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht nicht und wird vom Beschwerdeführer auch nicht weiter konkretisiert, inwiefern die Zusicherung des IAPR betreffend Vertraulichkeit unzureichend und nicht plausibel sein soll bzw. wie daraus eine Verletzung des Spezialitätsprinzips abgeleitet werden können soll. Im Übrigen ist diesbezüglich darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz in Ziff. 3 des Dispositives der angefochtenen Schlussverfügung explizit auf das Spezialitätsprinzip hingewiesen hat und dass aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips davon ausgegangen werden kann, dass diese Einschränkungen vom ersuchenden Staat beachtet werden (vgl. dazu auch E. 3.5.3).

E. 3.4.1

Der Beschwerdeführer bestreitet zudem, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich im Sinn von Art. 25 Abs. 1 DBA CH-GR sind. Vielmehr erblickt er im streitbetreffenden Amtshilfeersuchen eine unzulässige «fishing expedition». Es sei nicht ersichtlich, inwiefern die in der Schweiz umfassenden und zusätzlich angeforderten Informationen über ihn (den Beschwerdeführer) und Dritte für seine innerstaatliche Besteuerung in Griechenland erheblich seien. Weder sei dies durch die IAPR geltend gemacht worden noch nachgewiesen. Er (der Beschwerdeführer) sei nur indirekt ein Minderheitsaktionär und kein echter «UBO» (ultimate beneficial owner) und verfüge somit über keine Geschäftsführungsbefugnisse über die Unternehmen. Weiter sei auch betreffend die geltend gemachte Dividendenzahlung in der Höhe von EUR 400'000.- aus dem Schreiben der IAPR vom 22. Dezember 2023 nicht ersichtlich, um was es sich dabei effektiv handle und inwiefern diese Zahlung ihm zuzuweisen sei oder gar in Griechenland steuerpflichtig sei. Bei den Strukturen C. _____ Limited, D. _____ S.A., E. _____ S.A. und F. _____ S.A handle es sich um Gesellschaften, welche nicht durch ihn gehalten würden, sondern einer Fonds-Struktur angehörten, welche durch 43 Limited Partners gehalten würden. Von diesen vier Gesellschaften seien zudem die E. _____ S.A. und F. _____ S.A bereits im Jahr 2017 liquidiert worden. Weiter macht der Beschwerdeführer geltend, dass durch die IAPR nicht nachgewiesen sei, dass die Steuerpflicht für die Jahre 2017 und 2018 nicht

bereits verjährt sei. Schliesslich moniert der Beschwerdeführer, dass nicht ersichtlich sei, weshalb die ersuchten Informationen nicht direkt bei den Behörden in Luxemburg und Zypern am Sitz der jeweiligen Gesellschaften angefordert worden seien.

E. 3.4.2

Betreffend die Bankkonten der C. _____ Limited, D. _____ S.A., E. _____ S.A. und F. _____ S.A ist der Beschwerdeführer gemäss Auskunft der CH-Bank jeweils wirtschaftlich berechtigt. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers können auch die indirekt von ihm gehaltenen Konten für seine Besteuerung in Griechenland voraussichtlich erheblich sein. Dabei kann die wirtschaftliche Berechtigung an einem Konto ohne Weiteres relevant für die Steuerveranlagung sein. Die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen ist damit gegeben. Daran ändert nichts, dass nach Angaben des Beschwerdeführers einzelne Gesellschaften im Jahr 2017 liquidiert worden sind.

E. 3.4.3

Hinsichtlich des Vorbringens des Beschwerdeführers, wonach nicht nachgewiesen sei, dass die Steuerpflicht für die Jahre 2017 und 2018 nicht bereits verjährt sei, gilt es festzuhalten, dass es sich bei der Frage der Verjährung im ersuchenden Staat um eine Frage des internen (materiellen) Rechts des ersuchenden Staates handelt, welches der ersuchte Staat nicht überprüfen muss (E. 2.8). Sofern sich der Beschwerdeführer auf die Verjährung der Steuerpflicht für die Jahre 2017 und 2018 berufen möchte, ist er dafür auf das Verfahren im ersuchenden Staat zu verweisen.

E. 3.4.4

Dem Argument, wonach nicht ersichtlich sei, weshalb die ersuchten Informationen nicht bei den Behörden am Sitz der jeweiligen Gesellschaften angefordert worden seien, kann nicht gefolgt werden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers liegt es auf der Hand, um Informationen über Bankkonten bei der CH-Bank am Ort zu ersuchen, an welchem diese gehalten werden. Ohnehin ist nicht ersichtlich, was der Beschwerdeführer mit dieser Argumentation hinsichtlich der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen zu seinen Gunsten ableiten möchte.

E. 3.4.5

Nach dem Gesagten sind die ersuchten Informationen voraussichtlich erheblich. Es ist keine «fishing expedition» ersichtlich.

E. 3.5.1

Der Beschwerdeführer bringt überdies vor, dass die Zahlungen aus den Bankunterlagen der CH-Bank gemäss Rz. 57 der Beschwerde für seine korrekte Besteuerung durch die IAPR weder von Nutzen noch notwendig seien. Vielmehr tauchten diese Informationen rein zufällig in den Unterlagen auf. Entsprechend seien die Namen und Angaben der unbeteiligten Drittpersonen oder Gesellschaften aus den Bankunterlagen gemäss Rz. 57 der Beschwerde auszusondern oder zu schwärzen (Konto, Datum und Titel).

E. 3.5.2

Es kann bei den vom Beschwerdeführer genannten Personen im Zusammenhang mit Zahlungen auf den betroffenen Konten nicht gesagt werden, dass deren Namen rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (E. 2.4.1). Vielmehr handelt es sich um Personen, mit welchen der Beschwerdeführer als wirtschaftlicher Berechtigter an den

Konten finanzielle Beziehungen pflegt. Es erscheint plausibel, dass die Namen der Dritten zur Beurteilung der Steuerpflicht des Beschwerdeführers voraussichtlich erheblich sind, beispielsweise dann, wenn es sich um eine dem Beschwerdeführer nahestehende Person handelt. Im Übrigen wird vom Beschwerdeführer lediglich pauschal und nicht für jeden Namen einzeln dargelegt, warum dessen Übermittlung nicht erheblich sein soll bzw. weshalb er selbst ein schützenswertes Interesse daran haben soll, dass die Namen der Dritten geschwärzt werden (E. 2.4.2).

E. 3.5.3

Nicht ausser Acht zu lassen ist hierbei, dass die Vorinstanz in der Dispositiv-Ziff. 3 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung ausdrücklich festgehalten hat, dass sie Griechenland darauf hinweisen werde, dass die genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen den Beschwerdeführer und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen (Sachverhalt Bst. B.g). An der Geltung dieser Ziffer ändert nichts, dass die OECD kürzlich den Kommentar zum Musterabkommen in Bezug auf das Spezialitätsprinzip präzisiert hat (siehe die Fachinformation des Sekretariats für internationale Finanzfragen SIF: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 (Informationsaustausch) des Musterabkommens; abrufbar unter https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/oecd_musterabkommen.html; letztmals abgerufen am 22. August 2024). Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.2) ist davon auszugehen, dass sich Griechenland an die von der Vorinstanz festgeschriebene Verwendungsbeschränkung halten wird. Daher ist hier auch nicht zu klären, was die Änderung des Kommentars allenfalls für zukünftige Verfahren bedeutet.

E. 3.5.4

Entsprechend sind die Informationen zu den Zahlungen aus den Bankunterlagen der CH-Bank gemäss Rz. 57 der Beschwerde als voraussichtlich erheblich zu qualifizieren und ungeschwärzt zu übermitteln.

E. 3.6

Vorliegend kann im Übrigen in antizipierter Beweiswürdigung auf die Editionsanträge sowie die offerierte Parteibefragung verzichtet werden, da zum Voraus gewiss ist, dass die angebotenen Beweise keine wesentlichen Erkenntnisse für das vorliegende Verfahren zu vermitteln vermögen (E. 1.5).

E. 3.7

Insgesamt erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

E. 4

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- zu entnehmen. Eine Parteienschädigung 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. 5

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 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. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

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