

BVGer A-232/2022 vom 16. Februar 2023

Bundesverwaltungsgericht, 2023-02-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-232_2022

FR: TAF A-232/2022 du 16 février 2023

IT: TAF A-232/2022 del 16 febbraio 2023

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1

1.1 Dem Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der griechischen IAPR vom 27. Juli 2021 gestützt auf Art. 25 DBA CH-GR zugrunde. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) 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 (vgl. 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 erfüllen die Beschwerdeführerinnen die Voraussetzungen der Beschwerdebefugnis. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG, je in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG) ist somit einzutreten.

E. 1.4

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

E. 2.1

Anlässlich der Unterzeichnung des DBA CH-GR am 16. Juni 1983 (Sachverhalt, Bst. A.a) wurde das zugehörige Protokoll (nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-GR) vereinbart, welches integrierenden 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 streitbetreffende Amtshilfeersuchen vom 27. Juli 2021, mit welchem Informationen vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016 ersucht werden (Sachverhalt, Bst. A.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 streitbetreffende 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; BGE 146 II 150 E. 7.1, 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, je mit weiteren 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). 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 (vgl. 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 (vgl. 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. 2.2.2

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]; vgl. 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, 3.2; 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 (BGE 144 II 130 E. 8.2.1, 143 II 202 E. 6.3.1, 142 II 161 E. 2.1.3, 142 II 35 E. 3.2).

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 (vgl. 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 weiteren 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, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4.1).

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).

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 weiteren Hinweisen; Urteil 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

Insbesondere hat der ersuchte Staat 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 (BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer 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 Urteil 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

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; vgl. 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. 2.4.2

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 Treu und Glauben auslegen (BGE 147 II 116 E. 5.2).

E. 3

Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 3.1). Im Streit liegt zudem, ob die vorgesehene Datenübermittlung umfangreicher ist als die im Amtshilfeersuchen beantragte (spontaner Informationsaustausch; E. 3.2).

E. 3.1.1

Die Beschwerdeführerinnen rügen, die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen sei nicht gegeben, da der Zweck des Amtshilfeersuchens - die Steuerprüfung der Beschwerdeführerin 1 für die Jahre 2015 und 2016 - dahingefallen sei. Die Beschwerdeführerinnen führen aus, der Leiter des KEFOMEPE habe in einer offiziellen Bescheinigung vom 22. November 2021 bestätigt, dass seitens des KEFOMEPE keine Steuerprüfung in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 offen sei (Beschwerdebeilage Nr. 14). Dass es sich bei dieser Dienststelle - dem KEFOMEPE - um diejenige Verwaltungseinheit handle, welche für die Steuerprüfung zuständig sei, ergebe sich aus dem Prüfungsbericht, der auf der ersten Seite Bezeichnung und Adresse des KEFOMEPE aufführe (Beschwerdebeilage Nr. 10, S. 1). Zudem legen die Beschwerdeführerinnen der Beschwerde ein Schreiben eines griechischen Anwalts (Beschwerdebeilage Nr. 15) bei, welches ebenfalls die Zuständigkeit des KEFOMEPE bestätigen würde. Des Weiteren bringen die Beschwerdeführerinnen vor, die E-Mail der ersuchenden Behörde vom 10. November 2021 - in welcher am Amtshilfeersuchen festgehalten werde - könne von der ESTV nicht unbesehen übernommen werden, da sie zeige, dass die ersuchende Behörde offensichtlich über den Stand der Steuerprüfung nicht im Bilde sei. Indem sich die ESTV unter Hinweis auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip über die Bestätigung des Leiters des KEFOMEPE vom 22. November 2021, wonach die Steuerprüfung abgeschlossen sei, hinwegsetze, habe die ESTV elementare Verfahrensgrundsätze verletzt.

E. 3.1.2.1

Mit Stellungnahme vom 14. Oktober 2021 reichten die Beschwerdeführerinnen bei der ESTV ein Schreiben des griechischen Anwalts der Beschwerdeführerin 1 vom 12. Oktober 2021, den Prüfungsbericht des KEFOMEPE (undatiert) für die Jahre 2015 und 2016 sowie eine E-Mail einer Mitarbeiterin des KEFOMEPE vom 6. Oktober 2021 ein, welche allesamt bestätigen würden, dass die Steuerprüfung des KEFOMEPE betreffend die Beschwerdeführerin 1 für die Jahre 2015 und 2016 abgeschlossen sei. Daraufhin schrieb die ESTV am 5. November 2021 eine E-Mail an die ersuchende Behörde (amtl. Aktennr. 31), worin sie eine Bestätigung fordert, dass die im Rahmen des streitbetroffenen Amtshilfeersuchens angeforderten Informationen nach wie vor benötigt würden («we would appreciate if you could confirm that you still require the information requested»). In der Beilage dieser E-Mail sendete die ESTV der ersuchenden Behörde das Schreiben der Mitarbeiterin des KEFOMEPE vom 6. Oktober 2021 (in der Originalversion sowie als Übersetzung ins Englische), wonach gemäss dem Elenxis System - gemäss Beschwerdeführerinnen ein IT-System der griechischen Steuerbehörden zur Organisation von Steuerprüfungen - die Steuerprüfung der Beschwerdeführerin 1 abgeschlossen sei und auch keine neuen Steuerprüfungen vorliegen würden («From what I saw in the elenxis system, Ms. A. _____'s audit order has closed, like all previous audit orders. There is no new tax audit for her.»; Beschwerdebeilage Nr. 11). In derselben E-Mail vom 5. November 2021 schreibt die ESTV, dass sie davon ausgehe, dass die mit dem Ersuchen angefragten Informationen nach wie vor gebraucht würden, falls sie - die ESTV - bis zum 16. November 2021 keine Antwort erhalte («In order to proceed in the most diligent manner possible, we ask you for an answer by e-mail by 16 November 2021 by the latest. If we have not received an answer from you by that date, we will assume that the information requested is still needed»). Ob dieses Vorgehen seitens der ESTV rechtmässig war, kann im vorliegenden Falle offengelassen werden, da die ersuchende Behörde am 10. November 2021 auf die E-Mail

der ESTV antwortete.

E. 3.1.2.2

Im Antwortschreiben vom 10. November 2021 (Aktennr. 34) führt die ersuchende Behörde aus, die Beschwerdeführerin 1 habe den griechischen Steuerbehörden inzwischen Unterlagen zu ihrem Konto bei der Bank 2 (Kontonr. [...]) für die Jahre 2015 und 2016 zur Verfügung gestellt («We would like to inform you that the taxpayer provided the audit with information regarding one bank account in H._____ AG in Switzerland [no. ...] for the period 01/01/2015 to 31/12/2016»). Diese Aussage deckt sich damit mit dem Steuerprüfbericht des KEFOMEPE, wonach die Beschwerdeführerin 1 die Unterlagen zum betreffenden Konto nachgereicht habe (Aktennr. 30, S. 86, 91), obschon die ESTV in ihrer E-Mail vom 5. November 2021 an die ersuchende Behörde lediglich die Bestätigung einer KEFOMEPE-Mitarbeiterin beigelegt hatte, nicht aber den Prüfbericht. Somit ist davon auszugehen, dass die ersuchende Behörde sehr wohl Kenntnis vom griechischen Steuerprüfbericht hatte, womit das Vorbringen der Beschwerdeführerinnen, wonach die ersuchende Behörde «über den Stand des Prüfungsverfahrens offensichtlich nicht im Bilde» (Beschwerde Rz. 15) sei, ins Leere läuft. Ferner schreibt die ersuchende Behörde in ihrer E-Mail vom 10. November 2021, es bestünden nach wie vor Vorbehalte bezüglich der Existenz weiterer Konten bei der Bank 2. Dies kann als Hinweis dafür dienen, dass eine weitere - vom KEFOMEPE unabhängige - Steuerprüfung offen ist, da sich solche Vorbehalte dem Steuerprüfbericht des KEFOMEPE nicht entnehmen lassen. Zusätzlich führt die ersuchende Behörde im selben Schreiben aus, für die Steuerprüfung lägen nach wie vor keine Informationen zum Konto der Beschwerdeführerin 1 bei der Bank 1 mit der Nummer (...) - sowie zu weiteren Konten bei derselben Bank - vor («In addition to that we inform you that the audit has no information regarding the account no. [...] in H._____ AG bank, or other accounts of the taxpayer in the same bank»). Zwar erwähnt der griechische Anwalt der Beschwerdeführerin 1 in seinem Schreiben vom 12. Oktober 2021 (Aktennr. 30, S. 6), dass Konten bei der H._____ AG geprüft worden seien, jedoch lässt sich diesbezüglich nichts dem Prüfbericht des KEFOMEPE entnehmen - die H._____ AG-Konten finden darin schlicht keine Erwähnung. Auch dies ist als Hinweis dafür zu deuten, dass weitere, vom KEFOMEPE unabhängige Verfahren offen sein könnten. Im Weiteren - und noch entscheidender - lässt sich dem Schreiben der ersuchenden Behörde entnehmen, dass nach wie vor eine Steuerprüfung offen sei («[...] the audit has no information regarding [...]»). Im nächsten Satz schreibt die ersuchende Behörde in der E-Mail vom 10. November 2021 sodann ausdrücklich, dass der Fall nach wie vor offen sei («Therefore, the case remains open we would like to confirm that we still require the information to our request [...]»).

E. 3.1.2.3

Die ESTV hat zurecht das Schreiben der KEFOMEPE-Mitarbeiterin vom 6. Oktober 2021, wonach keine Steuerprüfung in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 bestehe, der ersuchenden Behörde zur Stellungnahme vorgelegt, da dieses - in Verbindung mit dem Prüfbericht des KEFOMEPE - die voraussichtliche Erheblichkeit des Amtshilfeersuchens in Zweifel zu ziehen vermochte (s. E. 2.2.1). Mit dem Antwortschreiben der ersuchenden Behörde konnten jedoch diese Zweifel ausgeräumt werden, da sie nicht nur ausdrücklich am Amtshilfeersuchen festhält, sondern darüber hinaus - in Bezug auf das Konto bei der Bank 2 überprüfbar korrekte - Angaben zum Verfahrensstand sowie den einzelnen ersuchten Konten macht. Damit konnte die ESTV zu Recht auf Grundlage des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips von der voraussichtlichen Erheblichkeit der zu

übermittelnden Informationen ausgehen (E. 2.2 und 2.3.4).

E. 3.1.2.4

Und selbst wenn erwiesen wäre, dass keine Steuerprüfung in Bezug auf die Beschwerdeführerin 1 für die Jahre 2015 und 2016 offen wäre, könnten die ersuchten Informationen noch voraussichtlich erheblich sein, da es nicht ausgeschlossen ist, dass z.B. Nachsteuern erhoben werden oder eine Veranlagung bzw. Steuerprüfung revidiert werden können (E. 2.3.4.3). Zudem sind Bestimmungen, die das innerstaatliche Verfahren des ersuchenden Staates betreffen und die allenfalls dazu führen können, dass bestimmte Beweismittel nicht (mehr) verwendet werden können, im innerstaatlichen Verfahren dieses Staates geltend zu machen und nicht im Amtshilfeverfahren (E. 2.3.4.3). Damit ist die voraussichtliche Erheblichkeit der im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeersuchens zu übermittelnden Informationen gegeben.

E. 3.1.2.5

Eventualiter beantragen die Beschwerdeführerinnen, die Sache sei zwecks weiterer Abklärungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die ESTV sei zu verpflichten, das Schreiben des Leiters des KEFOMEPE vom 22. November 2021 (Aktennr. 38, S. 4 f. bzw. Beschwerdebeilage Nr. 14) - welches ebenfalls bestätigen würde, dass das KEFOMEPE zum Zeitpunkt des Schreibens keine Steuerprüfung durchführe - der ersuchenden Behörde vorzulegen und diesbezüglich eine begründete Erklärung einzuverlangen. Dem ist entgegenzuhalten, dass dieses als «certificate» bezeichnete Schreiben im Vergleich zum Schreiben der KEFOMEPE-Mitarbeiter vom 6. Oktober 2021 inhaltlich nichts Wesentliches, was nicht schon bekannt ist, aufzubringen vermag. Die ESTV hat daher zurecht darauf verzichtet, eine weitere Stellungnahme der ersuchenden Behörde - unter Vorlage des Schreibens des Leiters des KEFOMEPE vom 22. November 2021 - einzuholen. Es gilt den völkerrechtlichen Vertrauensgrundsatz - in Bezug auf die Erklärung der ersuchenden Behörde vom 10. November 2021 - zu respektieren. Im Weiteren stellten die Beschwerdeführerinnen im Rahmen ihrer Eingabe vom 6. Mai 2022 ans Bundesverwaltungsgericht in Aussicht, dass innerhalb zweier Wochen das KEFOMEPE die ersuchende Behörde offiziell informieren würde, dass ihr Prüfverfahren abgeschlossen sei, worauf die ersuchende Behörde einen Rückzug des Amtshilfeersuchens erwägen würde. Seither ist jedoch weder von der Vorinstanz noch von den Beschwerdeführerinnen eine diesbezügliche Eingabe erfolgt. Vor diesem Hintergrund ist der eventualiter gestellte Antrag der Rückweisung an die Vorinstanz zur weiteren Abklärung abzuweisen.

E. 3.2.1

Die Beschwerdeführerinnen machen ferner geltend, dass die Übermittlung der Informationen betreffend dreier Bankkonten (Bank 2: Kontonr. [...] und [...]; Bank 1: Kontonr. [...]), an welchen die Beschwerdeführerin 1 lediglich Zeichnungsberechtigte sei, eine unerlaubte spontane Amtshilfe darstelle, da diese Informationen nicht vom Amtshilfeersuchen gedeckt seien. Die IAPR hätte in ihrem Ersuchen lediglich nach Konten gefragt, welche von der Beschwerdeführerin 1 gehalten würden oder an welchen sie wirtschaftlich berechtigt sei («any account / product that Mrs. A. _____ keeps/is beneficiary of»; Beschwerdebeilage Nr. 9, S. 1). Damit habe die ESTV in ihrer Editionsverfügung ungerechtfertigterweise auch Informationen zu den Konten verlangt, an welchen die Beschwerdeführerin 1 bloss zeichnungsberechtigt sei. Die Beschwerdeführerinnen führen im Weiteren aus, es liege nicht am ersuchten Staat zu

prüfen, welche Informationen zusätzlich zu den verlangten noch relevant seien. Zwar schliesse dies nicht aus, dass bei einer Auslegung des Amtshilfeersuchens nach Treu und Glauben auch Angaben zu Konten zu übermitteln seien, welche nicht explizit abgefragt worden seien. Jedoch habe die ersuchende Behörde den Ausdruck «keeps» nicht in einem weiten Sinne verstanden, da sie zusätzlich ausdrücklich Konten erwähne, an welchen die Beschwerdeführerin 1 wirtschaftlich berechtigt («is beneficiary of») gewesen sei.

E. 3.2.2.1

Damit die Auslegung eines Amtshilfeersuchens gemäss dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip gewährleistet ist (E. 2.2.2), hat sie vor dem Hintergrund des von der ersuchenden Behörde verfolgten Zwecks zu erfolgen und darf vorliegend einen «möglichst weitgehenden» Informationsaustausch nicht behindern (E. 2.3.1 und 2.4.3). Der Steuerzweck ergibt sich aus dem streitbetroffenen Amtshilfeersuchen. Diesem ist zu entnehmen, dass das Ersuchen dazu diene, bei der Beschwerdeführerin 1 eine Steuerprüfung in Bezug auf das Einkommen für den Zeitraum vom 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2016 durchzuführen («The Greek tax authorities are auditing for income tax / personal income Mrs. A. _____ [...] for the period from 01-01-2015 to 31-12-2016.»; Beschwerdebeilage Nr. 9). Ferner ergibt sich aus dem Amtshilfeersuchen, dass die Beschwerdeführerin 1 in Griechenland für ihr weltweites Einkommen unbegrenzt steuerpflichtig ist («As a Greek tax resident, Mrs. A. _____ is liable for her worldwide income.»). Der Zweck des vorliegenden Amtshilfeersuchens besteht also darin, die Beschwerdeführerin 1 einer Steuerprüfung in Griechenland in Bezug auf ihr weltweites Einkommen für den betreffenden Zeitraum zu unterziehen. In Anbetracht dieses Zwecks hat die Auslegung zu erfolgen.

E. 3.2.2.2

Rechtsprechungsgemäss können Informationen zu Konten, an welchen eine Zeichnungsberechtigung besteht, der ersuchenden Behörde einen Hinweis auf die steuerrechtlich relevante Situation einer betroffenen Person geben und sind daher als voraussichtlich erhebliche Informationen grundsätzlich zu übermitteln (BGE 147 II 116 E. 5.3 m.w.H.; Urteile des BVGer A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.1.2, A-625/2018 und A-3455/2018 vom 12. November 2018 E. 6.3.4.6 mit weiteren Hinweisen). Vorderhand sind somit die Unterlagen zu den Konten, bei welchen die Beschwerdeführerin 1 lediglich zeichnungsberechtigt ist, mit dem Zweck des vorliegenden Amtshilfeersuchens vereinbar.

E. 3.2.2.3

Zudem ist das im streitbetroffenen Ersuchen in Bezug auf Konten verwendete Verb «gehalten von» («keeps» bzw. «held by»; s. Beschwerdebeilage Nr. 9, S. 1) nach der Rechtsprechung im Kontext von Amtshilfeersuchen in einem weiten Sinn zu verstehen. Von einem solchen Amtshilfeersuchen umfasst sind daher nicht nur direkt gehaltene Bankkonten, d.h. Bankkonten, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person für den relevanten ersuchten Zeitraum war oder ist, sondern auch indirekt gehaltene Konten (BGE 147 II 116 E. 5.3.2 f.; Urteile des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 7.3.3, A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.1.2, A-843/2021 vom 9. Dezember 2021 E. 3.1.2). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung wird ein Bankkonto «indirekt» gehalten, wenn eine Person die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Guthaben dieses Kontos hat. Dabei ergibt sich die wirtschaftliche Verfügungsmacht entweder aus der wirtschaftlichen Berechtigung am Konto oder aus einer Vollmacht, welche eine Verfügungsmacht über das

Konto verleiht (BGE 147 II 116 E. 4.3). Eine Zeichnungsberechtigung für ein Konto entspricht einer Vollmacht, welche zur Verfügung über das Kontoguthaben berechtigt (vgl. Arpagaus/Stadler/Werlen, Das Schweizerische Bankgeschäft, 8. Aufl. 2021, Rz. 566).

E. 3.2.2.5

Zusammenfassend ergibt sich, dass der im vorliegenden Amtshilfeersuchen verwendete Ausdruck «gehalten von» («keeps») nicht nur direkt, sondern auch indirekt gehaltene Konten - und damit u.a. solche, an welchen lediglich eine Zeichnungsberechtigung besteht - mitumfasst.

E. 3.2.2.6

Die Ausführungen der Beschwerdeführerinnen, wonach die IAPR in ihrem Amtshilfeersuchen mit dem Zusatz bzw. der Präzisierung «beneficiary of» den weiten Sinn von «keeps» habe einschränken wollen (Beschwerde Rz. 22), vermag nicht zu überzeugen. Es mag sein, dass sich die Kontokategorien, welche mit dem Amtshilfeersuchen durch die Begriffe «keeps» und «beneficiary of» erfragt wurden, überschneiden. Dies ändert jedoch nicht daran, dass nach beiden gefragt wird. Im Weiteren gibt es in der Rechtsprechung Hinweise dafür, dass die IAPR die Formulierung im Vergleich zu älteren Amtshilfeersuchen gerade deshalb geändert hat, um einen möglichst umfassenden Informationsaustausch sicherzustellen (Urteil des BGer 2C_1036/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 1.1).

E. 3.2.2.7

In der Folge ist in der Übermittlung der Informationen zu Konten, bei denen die Beschwerdeführerin 1 lediglich Zeichnungsberechtigte ist - und nicht noch zusätzlich wirtschaftlich Berechtigte oder Kontoinhaberin -, keine spontane Amtshilfe zu erblicken. Vielmehr handelt es sich um die Erfüllung eines nach Treu und Glauben ausgelegten Amtshilfeersuchens. Der subeventualiter gestellte Antrag der Beschwerdeführerinnen, es seien keine Informationen betreffend die in Ziff. II.B.2 der Beschwerde bezeichneten Konten zu übermitteln, ist damit abzuweisen.

E. 3.3

Zusammenfassend ist die Amtshilfeverpflichtung der Schweiz im vorliegenden Fall gegeben. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

E. 4.1

Ausgangsgemäss haben die unterliegenden Beschwerdeführerinnen die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzulegen (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]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

E. 4.2

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, 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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

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