

# **BVGer A-6961/2019 vom 13. Dezember 2021**

Bundesverwaltungsgericht, 2021-12-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-6961\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-6961_2019)

FR: TAF A-6961/2019 du 13 décembre 2021

IT: TAF A-6961/2019 del 13 dicembre 2021

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben (vgl. auch Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 1.2).

### **E. 1.2**

Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht bildet einzig der vorinstanzliche Entscheid, soweit er im Streit liegt. Vorliegend ist dies die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 26. November 2019 (vgl. Sachverhalt Bst. A.n).

### **E. 1.3**

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann 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. 1.4.1**

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein solches Interesse im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich: BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip (vgl. nachfolgend E. 3.2.6) vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt seien, folge allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von

Steueramtshilfe betreffend eine andere Person selber (direkt) betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung hätten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1 m.w.H. und 139 II 404 E. 11.1; Urteile des BVGer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 1.3.1 und A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1). Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich, dass sich eine allfällige Beschwerdelegitimation von Personen, welche von einem Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind (vgl. nachfolgend E. 3.2.5) in jedem Fall darauf beschränkt, Einwände betreffend die unredigierte Übermittlung ihrer Daten zu rügen (vgl. Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Sie umfasst - mangels direkter Betroffenheit und entsprechendem schutzwürdigem Interesse - nicht die Berechtigung, gegen die Leistung der Amtshilfe an sich vorzugehen (vgl. in diesem Sinne: BGE 139 II 404 E. 11.1, in welcher erwogen wurde, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine natürliche oder juristische Person zu Rechtsmitteln legitimiert sei, wenn sie von der verlangten Rechtshilfemassnahme unmittelbar betroffen werde. Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in den erhobenen Unterlagen erwähnt würden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber von sichergestellten Dokumenten seien, sei die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen; vgl. Urteil des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 1.3.1).

#### **E. 1.4.2**

Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und Person, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Nach dem Dargelegten ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) - unter Vorbehalt des in den Erwägungen 1.4.1 und 1.4.3 Gesagten - einzutreten.

#### **E. 1.4.3**

Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteile des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 1.3.2, A-1507/2020 vom 17. August 2021 E. 1.3.3 und A-6854/2018 vom 3. März 2020 E. 1.3.2). Entsprechend ist auf die vorliegende Beschwerde insoweit nicht einzutreten, als sich die Beschwerdeführerin gegen die Übermittlung der Namen und anderer schützenswerte Informationen von Geschäftspartnern der betroffenen Personen 3 und 4 mit der Begründung ausspricht, es bestehe die Befürchtung, der ersuchte Staat könnte eine Veröffentlichung dieser Daten nicht verhindern (vgl. Stellungnahme vom 8. Januar 2021 Rz. 16). Im Übrigen kann festgehalten werden, dass es sich bei besagten Geschäftspartnern nicht um Personen handelt, welche «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen erscheinen (vgl. nachfolgend E. 3.2.5) und es sich bei den betreffenden Daten auch nicht um solche handelt, welche von vornherein als voraussichtlich nicht erheblich eingestuft werden könnten. Darüber hinaus sind sie durch das geltende Spezialitätsprinzip vor einer nachteiligen Verwendung ihrer Daten geschützt (vgl. nachfolgend E. 3.2.6).

#### **E. 1.5**

Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen. Das Bundesverwaltungsgericht ist demnach verpflichtet, auf den unter Mitwirkung der

Verfahrensbeteiligten festgestellten Sachverhalt unabhängig von der Begründung der Begehren die richtigen Rechtsnormen und damit jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist (BGE 119 V 347 E. 1a; statt vieler: Urteil des BVGer A-642/2020 vom 5. Januar 2021 E. 2.2; Moser/Beusch/Kneubühler, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.54).

### **E. 2.1**

Zunächst ist auf den prozessualen Antrag der Vorinstanz einzugehen, das vorliegende Verfahren sei mit den unter den separaten Geschäftsnummern geführten Parallelverfahren (A-6857/2019, A-6858/2019, A-6925/2019, A-6926/2019, A-6928/2019 und A-6961/2019) zu vereinigen.

### **E. 2.2**

Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb - wie in den hier in Frage stehenden Parallelverfahren geschehen - einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt nicht zuletzt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch sowie zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (vgl. BGE 128 V 124 E. 1; Urteile des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3, A-4544/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.1.1).

### **E. 2.3**

Die Schlussverfügungen der ESTV vom 26. November 2019, gegen welche sich die Beschwerden in den hier in Frage stehenden Parallelverfahren richten, beziehen sich alle auf das Amtshilfeersuchen des MoF vom 10. April 2018, ergänzt am 6. September 2018 sowie am 22. November 2018. Zwar haben alle Beschwerdeführenden der von der Vorinstanz beantragten Verfahrensvereinigung zugestimmt (vgl. Sachverhalt Bst. B.d). Doch haben auch alle Beschwerdeführenden in der Folge Geheimhaltungsinteressen geltend gemacht, welche einer Verfahrensvereinigung im Instruktionsverfahren entgegenstanden (vgl. Sachverhalt Bst. B.h). Vor dem Hintergrund, dass die Verfahren bisher separat geführt worden sind, ist der prozessökonomische Vorteil einer Vereinigung zum jetzigen Zeitpunkt im vorliegenden Fall als klein einzustufen. Auch wäre die Übersichtlichkeit des Urteils bei einer Vereinigung der sieben Parallelverfahren kaum zu gewährleisten. Aus diesen Gründen ist der Antrag der Vorinstanz auf Verfahrensvereinigung abzuweisen.

### **E. 3.1.1**

Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 10. April 2018, ergänzt am 6. September 2018 und am 22. November 2018, stützt sich auf das MAC (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Gemäss diesem Übereinkommen leisten die Vertragsparteien, darunter die Schweiz und Israel - unter der Bedingung, dass die in Art. 18 Abs. 1 MAC genannten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. dazu nachfolgend E. 3.1.6) - Amtshilfe in Steuersachen (Art. 1 Abs. 1 MAC).

### **E. 3.1.2**

Das Übereinkommen gilt gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a MAC u.a. für Steuern vom Einkommen oder vom Gewinn, für Steuern von Gewinnen aus der Veräusserung von Vermögen, die getrennt von der Steuer vom Einkommen oder vom Gewinn erhoben werden sowie für Steuern vom Vermögen, die für Rechnung einer Vertragspartei erhoben werden.

### **E. 3.1.3**

Nach Art. 5 Abs. 1 MAC i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen eines anderen Vertragsstaates letzterem alle Informationen, welche für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich (vgl. dazu nachfolgend E. 3.2.1) sind.

### **E. 3.1.4**

Gemäss Art. 21 Abs. 1 MAC berührt dieses Übereinkommen die Rechte und Sicherheiten nicht, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist oder nicht. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit dieses Gesetz keine abweichenden Bestimmungen aufstellt (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 1.1).

## **E. 3.2**

Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen, kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2).

### **E. 3.2.1**

Eine Grundvoraussetzung für die Leistung von Amtshilfe - sei es gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen, sei es gestützt auf das MAC - ist die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts (vgl. vorangehend E. 3.1.3). Das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit bezweckt, einen möglichst umfassenden Informationsaustausch zu gewährleisten, ohne den Vertragsstaaten zu erlauben, Informationen aufs Geratewohl oder Auskünfte zu verlangen, von denen wenig wahrscheinlich ist, dass sie Licht in die Steuerangelegenheiten einer bestimmten steuerpflichtigen Person bringen würden (vgl. statt vieler: BGE 146 II 150 E. 6.1.1, 143 II 185 E. 3.1.1, 142 II 161 E. 2.1.1). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit bildet dementsprechend eine nicht sehr hohe Hürde für ein Amtshilfeersuchen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1). Als voraussichtlich erheblich gelten rechtsprechungsgemäss Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4, A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Die «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; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je m.w.H.). 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 deren 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 Amtshilfesuch zu entnehmen sein muss (wobei im Einklang mit dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip [vgl. nachfolgend E. 3.2.3] vermutet wird, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt). Zum anderen sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BVGer A-3810/2020 vom 16. März 2021 E. 2.2.3, A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3). 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; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte - mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich» - nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2, A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f., A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3, A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020 und A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3, A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.3). Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu prüfen. Es genügt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat kann die Frage, ob das Steuerverfahren im Ausland begründet ist, nur einer Plausibilitätskontrolle unterziehen. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse - in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates - der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen

steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen; BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.; Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018, E. 2.1.1.1).

### **E. 3.2.2**

Zwar hält das MAC anders als die Amtshilfeartikel (bzw. die dazugehörigen Protokollbestimmungen) in vielen Doppelbesteuerungsabkommen sowie Art. 7 Bst. a StAhiG nicht ausdrücklich fest, dass Beweisausforschungen («fishing expeditions») untersagt sind. Aus der Bestimmung, dass der ersuchende Staat die ihm selbst zur Verfügung stehenden Mittel grundsätzlich ausgeschöpft haben muss, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt («Subsidiaritätsprinzip»; Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC) erhellt aber, dass ein Ersuchen ohne jegliche Anhaltspunkte dafür, dass die Informationen für den ersuchenden Staat erheblich sein können, nicht möglich sein soll (vgl. auch Ziff. 50 des «Text of the revised explanatory report to the convention on mutual administrative assistance in tax matters as amended by protocol» der OECD, [nachfolgend: Explanatory Report], abrufbar unter: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory\\_Report\\_ENG\\_%2015\\_04\\_2010.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Explanatory_Report_ENG_%2015_04_2010.pdf); letztmals abgerufen am 18. November 2021). Von einer Beweisausforschung («fishing expedition») kann gemäss der Rechtsprechung zu Doppelbesteuerungsabkommen nicht gesprochen werden, wenn konkrete Fragen in Bezug auf eine identifizierte (bzw. identifizierbare) Person im Zusammenhang mit einer laufenden Untersuchung gestellt werden (Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.4; ferner Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.2, A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.1.4; vgl. auch Urteil des BVGer A-3482/2018 vom 5. August 2019 E. 5.4).

### **E. 3.2.3**

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen (wie etwa jene, das Subsidiaritätsprinzip sei eingehalten worden) anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f., A-105/2020 vom 22. Januar 2021 E. 2.3.1, A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2; vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5).

### **E. 3.2.4**

Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe) nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-6079/2019 vom 8. September 2021 E. 2.3.1). Daher ist gemäss Rechtsprechung

von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss diese hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6079/2019 vom 8. September 2021 E. 2.3.1 m.w.H.).

### **E. 3.2.5**

Nach Art. 3 Bst. a StAhiG gilt als «betroffene Person» u.a. eine Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden. Gemäss 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 berechnigte 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 (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips nur 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»; Botschaft zum Übereinkommen, BBl 2015 5585 5623; statt vieler: Urteile des BVGer A-2175/2021 vom 22. September 2021 E. 2.1.1, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 141 II 436 E. 4.4.3 f., 143 II 506 E. 5.2.1; in Bezug auf Daten von Bankangestellten: Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; vgl. auch Urteile des BVGer A-4143/2018 vom 28. Mai 2019 E. 2.3.1 und A-4819/2016 vom 4. April 2018 E. 3.4 f.). Allerdings bietet das Spezialitätsprinzip und dessen persönliche Dimension den vorgeannten Drittpersonen in solchen Konstellationen Schutz (vgl. dazu nachfolgend E. 3.2.6).

### **E. 3.2.6**

Gemäss ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (vgl. Urteile des BVGer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 2.2.2, A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [vom BGer mit Urteil 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020 bestätigt], A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5047/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [vom BGer mit Urteil 2C\_540/2019 vom 22. Mai 2019 bestätigt]). Das Bundesgericht hat in BGE 147 II 13 festgehalten, dass die Verwendungsbeschränkung gemäss Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA ihren Zweck - den Schutz der Souveränität des ersuchten Staats und die korrekte Allokation der Verantwortung für Grundrechtseingriffe unter den Vertragsstaaten - nur erreichen könne, wenn ihr nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zuerkannt werde. Deshalb dürfe der ersuchende Staat die nach Art. 26 Abs. 1 aDBA CH-USA übermittelten Informationen nicht gegenüber Personen

verwenden, die von seinem Ersuchen nicht betroffen waren (vgl. dazu ausführlich E. 3.1 ff. des genannten Urteils sowie zur Auseinandersetzung mit den von der ESTV vorgebrachten Argumenten insbesondere E. 3.6; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7 m.w.H.). Gemäss dieser neusten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 3.2.6). Diese in Bezug auf die Leistung von Amtshilfe gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen ergangene Rechtsprechung ist auf das MAC übertragbar. Im Gegensatz zu den Doppelbesteuerungsabkommen sieht das MAC zwar neben der Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen auch die spontane Amtshilfe und den automatischen Informationsaustausch vor. Dieser Umstand vermag indessen nichts am Geltungsbereich des Spezialitätsprinzips zu ändern. Art. 22 MAC stimmt nämlich, soweit hier wesentlich, inhaltlich mit Art. 26 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens, auf dem die meisten Amtshilfeklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen basieren, überein (vgl. auch Botschaft zum Übereinkommen, BB1 2015 5585 5616). Zudem erfolgt die Amtshilfe im vorliegenden Verfahren gestützt auf ein Ersuchen und eben nicht im Rahmen der spontanen Amtshilfe oder des automatischen Informationsaustauschs. Bei der Leistung von Amtshilfe gestützt auf ein Ersuchen ist abgesehen von hier nicht vorliegenden spezielleren Regelungen in Bezug auf das Spezialitätsprinzip derselbe Massstab anzuwenden, unabhängig davon, auf welches Abkommen sie sich stützt (Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 3.2.6; vgl. nachfolgend E. 4.2).

### **E. 3.2.7**

Das bereits erwähnte völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. vorangehend E. 3.2.3) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8, 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

### **E. 4**

Im Folgenden wird auf die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Rügen eingegangen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorangehend E. 1.4.1 ff.) und soweit diese nicht bereits durch die Zwischenverfügungen des BVGer vom 8. Dezember 2020, 18. Januar 2021 sowie 4. März 2021 behandelt worden sind. Letzteres betrifft insbesondere die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs im Rahmen der Akteneinsicht (vgl. Sachverhalt Bst. B.r). Diesbezüglich ist an dieser Stelle lediglich festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Offenlegung sämtlicher Unterlagen in ungeschwärtzter Form hat und somit vorliegend keine Verletzung des rechtlichen Gehörs mangels derart umfassender Akteneinsicht vorliegt. Die Beschwerde ist diesbezüglich abzuweisen.

#### **E. 4.1.1**

Die Beschwerdeführerin rügt, das Amtshilfeersuchen betreffe sie in keiner Weise. Weder werde sie im Amtshilfeersuchen genannt, noch würden die im Amtshilfeersuchen erwähnten Bankkonten eine Verbindung zu ihr aufweisen. Im Amtshilfeersuchen werde sodann nicht dargelegt, inwiefern die ihn betreffenden Informationen für das Verfahren relevant sein sollten. In Anwendung von Art. 4 Abs. 3 StAhiG sei eine Übermittlung ihrer Daten unzulässig. Dem Amtshilfeersuchen sei nicht zu entsprechen und es sei von der beabsichtigten Übermittlung der Informationen an das MoF abzusehen.

#### **E. 4.1.2**

Wie vorangehend in Erwägung 3.2.1 festgehalten, ist es grundsätzlich Sache des ersuchenden Staates, zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung der vom Ersuchen betroffenen Personen voraussichtlich erheblich sind. Im Amtshilfeersuchen des MoF wird der Verdacht geschildert, die betroffenen Personen 1 und 2 hätten durch Handelsgeschäfte mittels einer von ihnen gesteuerten Unternehmensstruktur, beinhaltend zwei offshore Gesellschaften (die betroffenen Personen 3 und 4) ein beträchtliches Einkommen erzielt, ohne dieses rechtmässig zu versteuern. Dass die von der ersuchenden Behörde erbetenen Informationen im Zusammenhang mit dem von ihr dargestellten Sachverhalt als voraussichtlich erheblich erscheinen, ist nicht von der Hand zu weisen (vgl. zur voraussichtlichen Erheblichkeit E. 3.2.1). Es ist ein genügender Zusammenhang zwischen dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt und den verlangten Informationen bzw. dem Steuerzweck ersichtlich. Die ersuchten Informationen erweisen sich somit als voraussichtlich erheblich und sind grundsätzlich zu übermitteln. Dass nicht ausgeschlossen ist, dass sich die übermittelten Informationen dereinst im innerstaatlichen Verfahren als nicht erheblich herausstellen könnten, tut dem keinen Abbruch (vgl. vorangehend E. 3.2.1).

#### **E. 4.1.3**

Die Beschwerdeführerin ist die Tochter der betroffenen Personen 2 und erscheint in Bankunterlagen zu den vom Amtshilfeersuchen betroffenen Konten z.T. auch als vertretungsberechtigte Person. Damit handelt es sich bei der Beschwerdeführerin nicht um eine Person, deren Namen «rein zufällig» in den zu übermittelnden Unterlagen auftaucht und deshalb zu schwärzen wäre (vgl. E. 3.2.5). Die die Beschwerdeführerin betreffenden Informationen können geeignet sein, Geldflüsse nachzuvollziehen und sind damit als voraussichtlich erheblich für die korrekte Besteuerung der betroffenen Personen 1 und 2 einzustufen.

#### **E. 4.1.4**

Wie bereits erwähnt kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen kann, ob eine Information erheblich ist (E. 3.2.1). Zum anderen können Informationen auch dann als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts qualifiziert werden, wenn sie zwecks Überprüfung schon vorhandener, aber nicht völlig zweifelsfreier Erkenntnisse der Behörden des ersuchenden Staates verlangt werden (vgl. zu diesem sog. Verifikationszweck Urteile des BVerfG A-5447/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 3.2.2.3, A-4811/2019 vom 26. April 2021 E. 5.1 und A-765/2019 vom 20. September 2019 E. 3.3.2.3 m.w.H. [bestätigt durch Urteil des BVerfG 2C\_864/2019 vom 17. August 2020]).

#### **E. 4.2**

In Bezug auf die Rüge der Beschwerdeführerin, die ESTV habe im vorliegenden Verfahren davon abgesehen, einen ausreichenden Spezialitätsvorbehalt anzubringen, kann

vollumfänglich auf das vorangehend in Erwägung 3.2.6 Dargelegte verwiesen werden. Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Spezialitätsvorbehalt, welche auch für die Amtshilfe gestützt auf das MAC herangezogen werden kann, ist im vorliegenden Verfahren - dem Antrag der Beschwerdeführerin folgend - der Spezialitätsvorbehalt gegenüber der ersuchenden Behörde zu präzisieren. Die Vorinstanz wird Ziffer 3 der angefochtenen Schlussverfügung entsprechend anzupassen haben. Sie wird die ersuchende Behörde bei der Übermittlung der Informationen ausdrücklich darauf hinweisen, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in Israel steuerpflichtigen betroffenen Personen 1 und 2, für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und dass diese Informationen gemäss Art. 22 MAC geheim zu halten sind. Soweit die Beschwerdeführerin darüber hinaus verlangt, es sei eine schriftliche Zusicherung von der ersuchenden Behörde zu verlangen, ist ihr hingegen nicht zu folgen. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, wonach eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat befürchtet bzw. eine entsprechende Zusicherung eingeholt werden müsste (E. 3.2.7).

#### **E. 4.3.1**

Die Beschwerdeführerin rügt, die Schlussverfügung erweise sich als unangemessen im Sinne von Art. 49 Bst. c VwVG (Beschwerde Ziff. 3.4, Stellungnahme vom 8. Januar 2021 mit Verweis auf Ziff. 3.5 Rz. 110 ff. der Stellungnahme vom 7. Januar 2021 der betroffenen Person 3). Die ESTV habe den konkreten Umständen des vorliegenden Einzelfalls nicht gebührend Rechnung getragen. Weiter sei in der Schlussverfügung keine Berücksichtigung und gegenseitige Abwägung der Interessen, insb. der Privatinteressen der Beschwerdeführenden gegenüber dem öffentlichen Interesse (der ersuchenden Behörde) zu erkennen. Letztendlich sei die Schlussverfügung auch nicht zweckmässig. Es sei insbesondere nicht ersichtlich, inwiefern den internationalen Verpflichtungen der Schweiz und der Schweizer Öffentlichkeit durch die übermässig grosszügige Praxis der ESTV gedient werde.

#### **E. 4.3.2**

Die sich in den Unterlagen befindlichen Informationen zur Beschwerdeführerin erweisen sich wie bereits ausgeführt als im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich. Die Vorinstanz hat diesbezüglich zu Recht die Übermittlung vorgesehen und es besteht praxisgemäss - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - kein Raum für eine Interessenabwägung im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG (vgl. dazu etwa Urteil des BVGer A-1315/2019 vom 17. September 2019 E. 3.2.8 [vom BGer mit Urteil 2C\_820/2019 vom 13. Juli 2020 bestätigt]; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3972/2019 vom 22. März 2021 E. 4.6.2). Die Beschwerdeführerin wird im Übrigen - ebenso wie die anderen beschwerdeberechtigten Personen und weitere in den Unterlagen genannte Dritte - durch das Spezialitätsprinzip geschützt (vgl. E. 3.2.6). Die Beschwerde ist daher auch in diesem Punkt abzuweisen.

#### **E. 4.4**

Soweit die Beschwerdeführerin den Standpunkt vertritt, es dürften keine Dokumente herausgegeben werden, welche älter als 2014 seien, ist auf die diesbezügliche klare Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu verweisen, wonach die Übermittlung von Dokumenten, welche vor dem zeitlichen Anwendungsbereich des konkret anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens datieren, nicht per se unzulässig ist. Namentlich sind

Kontoeröffnungsunterlagen, welche das Verhältnis zwischen einer Bank und dem Kunden während dessen Dauer betreffen, bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen und fortbestehendem Verhältnis auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem Datum des Beginns des zeitlichen Anwendungsbereichs des Doppelbesteuerungsabkommens bzw. hier des MAC erstellt worden sind (sog. Dauersachverhalte [vgl. Urteile des BVGer A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.3, A-5694/2017 vom 29. Juni 2018 E. 3.8, A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 9.2.1]). Da es sich bei den von der Beschwerdeführerin genannten Übermittlungsbeilagen Enclosure 12, 13 und 15 um Kontoeröffnungsunterlagen handelt, erübrigen sich weitere Ausführungen zu diesem Vorbringen.

#### **E. 4.5**

Nach dem Dargelegten ist zusammenfassend festzuhalten, dass die vom MoF ersuchten Informationen (vgl. Sachverhalt Bst. A.a) amtshilfweise zu übermitteln sind. Die angefochtene Schlussverfügung ist nicht zu beanstanden. Einzig der Hinweis auf die Verwendungsbeschränkung der übermittelten Daten wird zu konkretisieren sein (E. 4.2).

#### **E. 5**

Es bleibt, auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens einzugehen:

##### **E. 5.1**

Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Insgesamt sind die Verfahrenskosten - unter Berücksichtigung des marginalen Obsiegens der Beschwerdeführerin sowie von Synergien bei der Behandlung der sieben Parallelverfahren - auf Fr. 3'500.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]) und der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'500.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

##### **E. 5.2**

Im vorliegenden Fall obsiegt die Beschwerdeführerin in marginalem Umfang. Ihr ist entsprechend keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 2 VGKE).

#### **E. 6**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) 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.

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