



Urteil vom 25. August 2025

Besetzung

Richterin Mia Fuchs (Vorsitz),
Richterin Iris Widmer,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiber Robert Weyeneth.

Parteien

H._____ AG,
(...),
vertreten durch
Dr. iur. Ruth Zita Bloch-Riemer, Rechtsanwältin,
und Martina Athanas, Rechtsanwältin,
Bär & Karrer AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in
Steuersachen SEI,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

Sachverhalt:

A.

A.a Am 12. Dezember 2021 stellte die Israel Tax Authority (nachfolgend: ITA) gestützt auf das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 (SR 0.652.1; nachfolgend: MAC), ein Ersuchen um Amtshilfe an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: Vorinstanz oder ESTV).

Die ITA ersuchte um Informationen über einzelne Bankkonten, die sie in einer Liste aufführt (sog. Listenersuchen). Die nachgesuchten Informationen betreffen in erster Linie die Identität der mit den Konten verbundenen Personen im relevanten Zeitraum ("all the account holder[s], the beneficial[s] owner[s] and/or the authorized person[s], signatory[ries]"). Als Zweck des Ersuchens werden die Steuerveranlagung und die Durchführung eines Steuer(straf-)verfahrens ("[criminal] tax proceedings") genannt, als betroffene Steuer die Einkommenssteuer und als Besteuerungszeitraum der Zeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2020.

Die ITA erklärte, sie habe aufgrund einer früheren Amtshilfe der ESTV Kenntnis von in Israel nicht deklarierten Konten (sog. Erstkonten) erhalten. Deren Guthaben seien auf andere Konten (sog. Zweitkonten) transferiert worden. Diese seien ihr gegenüber nicht deklariert worden und Gegenstand des Ersuchens.

A.b Am 23. Dezember 2021 bat die Vorinstanz die ersuchende Behörde um die Erläuterung des Ersuchens in mehreren Punkten. Mit E-Mail vom 3. Januar 2022 führte die ITA unter anderem aus, es bestehe der Verdacht, dass die mit den Zweitkonten verbundenen, in Israel ansässigen Personen Steuerpflichten im ersuchenden Staat verletzt hätten ("[...] there is a general suspicion that any other Israeli resident linked to the same accounts could also be non-compliant").

A.c Mit Verfügung vom 8. April 2022 forderte die ESTV die J._____ (...; oder Informationsinhaberin) auf, die ersuchten Informationen einzureichen. Diese kam der Aufforderung nach.

A.d Die ESTV eröffnete in der Folge unter anderem das Verfahren Nr. (...) betreffend die Beschwerdeführerin und das Konto Nr. (...) bei der S._____.

A.e Mit Stellungnahme vom 7. November 2022 erhob die Beschwerdeführerin Einwände gegen die Übermittlung der sie betreffenden Informationen.

B.

Am 28. Februar 2023 erliess die Vorinstanz im Verfahren Nr. (...) ihre Schlussverfügung. Sie ordnete im Wesentlichen an, es seien die von der Informationsinhaberin herausgegebenen Unterlagen über die Beschwerdeführerin und das Konto Nr. (...) bei der S. _____ an die ITA zu übermitteln.

Zur Begründung führte sie zusammengefasst aus, die Voraussetzungen für die Leistung der ersuchten Amtshilfe nach dem MAC seien erfüllt. Insbesondere seien die nachgesuchten Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person im ersuchenden Staat voraussichtlich relevant.

C.

Am 31. März 2023 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen die Schlussverfügung. Sie beantragt im Hauptbegehren deren Aufhebung unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Bundes. Eventualiter sei die Schlussverfügung insoweit aufzuheben, als sie die Übermittlung von Informationen über Sachverhalte erfasse, die sich vor dem 1. Januar 2018 zugetragen hätten. Subeventualiter sei die Schlussverfügung aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Zur Begründung ihres Hauptbegehrens macht sie in erster Linie geltend, das Ersuchen stelle eine unzulässige Beweisausforschung dar. Dies vor allem deshalb, weil die Vorinstanz keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerrechtsverletzung in Israel vorbringe. Zudem verletze das Gesuch das Subsidiaritätsprinzip.

D.

Mit Eingabe vom 23. August 2023 reichte die Vorinstanz ihre Vernehmlassung ein. Sie beantragt, es sei auf die Beschwerde nicht einzutreten, eventualiter sei diese abzuweisen.

E.

Auf die weiteren Eingaben und Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das innerstaatliche Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG). Soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt, ist das VwVG anwendbar (Art. 5 Abs. 1 StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des vorliegend anwendbaren MAC (Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist gemäss Art. 31 VGG zur Behandlung der Beschwerde zuständig, zumal keine Ausnahme im Sinne von Art. 32 VGG vorliegt (vgl. Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als Adressatin der Schlussverfügung und Person, deren Daten übermittelt werden sollen, betroffene Person im Sinne von Art. 3 Bst. a StAhiG und als solche zur Beschwerde legitimiert (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG).

1.4 Da auch die weiteren Sachurteilsvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

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

2.1 Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz sei ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen. Sie begnüge sich mit einer Zusammenstellung von Textbausteinen und pauschalen Subsumtionen. So berücksichtige sie ihre Vorbringen zur voraussichtlichen Erheblichkeit nicht.

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

2.3 Nach Art. 32 Abs. 1 VwVG würdigt die Behörde, bevor sie verfügt, alle erheblichen Vorbringen der Parteien. Dies muss sich auch in der Begründung der Verfügung widerspiegeln (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG). Die Behörde muss sich dabei nicht mit allen Parteistandpunkten ausdrücklich auseinandersetzen. Es genügt, wenn sie darlegt, welches die wesentlichen Gründe

für ihre Entscheidung waren (vgl. BGE 141 III 28 E. 3.2.4; 138 I 232 E. 5.1; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 2.2.2).

2.4 Die Vorinstanz hat für jedes im Listenersuchen aufgeführte Bankkonto ein eigenes Verfahren eröffnet; insgesamt handelt es sich um elf Verfahren, die sie am 28. Februar 2023 und am 3. März 2023 mit diversen Schlussverfügungen abgeschlossen hat. Dass ihre Erwägungen weitgehend standardisiert sind, ist bei dieser Ausgangslage – auch mit Blick auf die Verfahrensökonomie – nicht zu beanstanden (vgl. Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 1.5.4). Aus der Schlussverfügung geht hinreichend hervor, weshalb die Vorinstanz die Voraussetzungen für eine Amtshilfe als erfüllt erachtet. Die Verfügung ist klar aufgebaut, womit es der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin zumutbar war, die für sie relevanten Erwägungen zu identifizieren. Dass die Beschwerdeführerin die Verfügung nicht sachgerecht anfechten konnte, ist denn auch nicht ersichtlich. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt somit nicht vor.

2.5 Selbst wenn im Übrigen die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt hätte, wäre ein solcher Verstoss im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht, das volle Überprüfungsbefugnis hat (Art. 49 VwVG), geheilt worden (vgl. Urteil des BVGer A-5662/2020 vom 10. Mai 2021 E. 1.5.4). Die Vorinstanz hat sich in ihrer Vernehmlassung zu den wesentlichen Einwänden der Beschwerdeführerin – wenn auch kurz und teilweise durch Verweis auf ihre Verfügung – geäussert, und dieser hatte die Möglichkeit, hierzu Stellung zu nehmen.

3.

In materieller Hinsicht erhebt die Beschwerdeführerin Einwände gegen die zeitliche Anwendbarkeit des MAC (vgl. nachfolgend E. 3.2) und die voraussichtliche Erheblichkeit der nachgesuchten Bankinformationen (vgl. nachfolgend E. 4 ff.). Schliesslich rügt sie die Verletzung des Grundsatzes der Subsidiarität (vgl. nachfolgend E. 5).

3.1 Vorweg ist festzuhalten, dass der räumliche und sachliche Geltungsbereich des MAC eröffnet ist, weil sowohl Israel als auch die Schweiz Vertragsparteien des MAC sind und das Ersuchen die Einkommenssteuer zum Gegenstand hat (vgl. Sachverhalt, A; Art. 2 Abs. 1 Bst. a MAC).

3.2 Zu beurteilen ist, ob das MAC in zeitlicher Hinsicht anwendbar ist.

3.2.1 Die Beschwerdeführerin beantragt für den Fall, dass ihr Hauptantrag auf Aufhebung der Verfügung abgewiesen werde, es sei die

Schlussverfügung insoweit aufzuheben, als sie die Übermittlung von Informationen über Sachverhalte betreffe, die sich vor dem 1. Januar 2018 zugetragen hätten (vgl. Sachverhalt, C). Sie bringt vor, die Voraussetzungen von Art. 28 Abs. 7 MAC (vgl. zum Wortlaut der Bestimmung E. 3.2.4) für eine Amtshilfe über frühere Besteuerungsperioden seien nicht gegeben. Denn es lägen keine konkreten Anhaltspunkte für ein nach dem israelischen Recht strafbares Verhalten vor.

3.2.2 Die Vorinstanz vertritt demgegenüber den Standpunkt, die Schweiz könne Israel gestützt auf Art. 28 Abs. 7 MAC Amtshilfe für den am 1. Januar 2014 beginnenden Steuerzeitraum gewähren. Denn gemäss dem Ersuchen bestehe der Verdacht, dass die Personen, die mit den auf der Liste der ITA aufgeführten Konten verbunden seien, Einkünfte nicht deklariert hätten, die im ersuchenden Staat steuerbar seien. Ein solches Verhalten sei laut dem Ersuchen in Israel ein vorsätzliches Steuervergehen, das der strafrechtlichen Verfolgung unterliege. Es gebe mit Blick auf den Vertrauensgrundsatz keinen Anlass, an diesen Angaben zu zweifeln.

3.2.3 Der zeitliche Geltungsbereich des MAC wird zunächst in dessen Art. 28 Abs. 6 geregelt. Danach gilt das MAC für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Der Zeitraum, für den die Amtshilfe zulässig ist, bestimmt sich dabei für jedes bilaterale Verhältnis separat. Das MAC muss für beide Parteien anwendbar sein, weshalb der spätere Zeitpunkt massgebend ist (vgl. Botschaft zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des Steueramtshilfegesetzes] vom 5. Juni 2015 [nachfolgend: Botschaft MAC], BBl 2015 5585, 5619 zu Art. 28 Abs. 6 und 7). Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 und für Israel am 1. Dezember 2016 in Kraft getreten. Die Schweiz kann Israel deshalb – unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen – für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018 Amtshilfe gewähren.

3.2.4 Die ersuchende Behörde stützt ihr Ersuchen auf Art. 28 Abs. 7 MAC. Diese Bestimmung stellt eine Ausnahme zu Abs. 6 dar und lautet wie folgt:

"Ungeachtet des Absatzes 6 gilt dieses Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für Steuersachen im Zusammenhang mit vorsätzlichem Verhalten, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt, und zwar ab dem Zeitpunkt

des Inkrafttretens für eine Vertragspartei im Zusammenhang mit früheren Besteuerungszeiträumen oder Steuerverbindlichkeiten."

Demnach kann die Schweiz im Anwendungsbereich von Art. 28 Abs. 7 MAC grundsätzlich auch für Besteuerungsperioden, die zeitlich vor der Inkraftsetzung des Abkommens liegen, Amtshilfe leisten (vgl. Botschaft MAC, BBl 2015 5619; Urteil des BVGer A-6926/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.1.5). Konkret wird der zeitliche Anwendungsbereich des Abkommens in jenen Fällen ausgeweitet, in denen dem Ersuchen vorsätzliches Verhalten zu Grunde liegt, das nach dem Strafrecht der ersuchenden Vertragspartei der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt.

Die ITA führt – wie erwähnt (vgl. Sachverhalt, A) – den Verdacht an, dass die Personen, die mit den auf der Liste genannten Konten verbunden sind, in Israel steuerbare Einkünfte nicht deklariert hätten. Sie bezeichnet ein solches Verhalten als vorsätzliches Steuervergehen, das der strafrechtlichen Verfolgung unterliege.

Sie führt diesbezüglich Folgendes aus:

"The tax matters involving intentional conduct (failure to report income and assets abroad) are liable to prosecution under the criminal laws of Israel. (...) Income and/or capital derived from income of an Israeli taxpayer, even if derived outside of Israel, should be declared and taxed under the Israel Tax Ordinance. Failure to comply provides a criminal offense under Article 217 of the Israel Tax order 2017, discussing wrongful or incomplete declaration/filing."

In Erläuterung ihres Ersuchens präzisierte die ITA am 3. Januar 2022, dass mit "Israeli taxpayer" jede Person mit steuerlicher Ansässigkeit in Israel gemeint sei ("any other Israeli resident"). Der im Ersuchen dargelegte Verdacht bezieht sich somit auf Personen, die in Israel beschränkt oder unbeschränkt steuerlich ansässig sind.

3.2.5 Das Amtshilfeverfahren ist ein Hilfsverfahren zugunsten eines (allfälligen) Hauptverfahrens im ersuchenden Staat. Der ersuchte Staat hat deshalb keine eigenen Untersuchungen anzustellen, ob der im Ersuchen dargestellte Sachverhalt zutrifft; auch ist es Sache des ersuchenden Staats, seine Gesetzgebung auszulegen und anzuwenden (vgl. Urteil des BVGer A-1964/2022 vom 18. März 2024 E. 2.4). Nach dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht dabei prinzipiell kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4). Die ESTV ist deshalb an die Sachverhaltsdarstellung im Ersuchen gebunden, soweit diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken

oder Widersprüche sogleich entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen, deren Richtigkeit vermutet wird (vgl. BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5). Ist die Schwelle eines begründeten Anfangsverdachts erreicht, so ist die Amtshilfe lediglich dann zu verweigern, wenn es der betroffenen Person gelingt, den Verdacht mit Urkunden klar und entscheidend zu widerlegen (vgl. Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.3).

3.2.6 Es bestehen vorliegend konkrete Anhaltspunkte, dass die mit den Zweitkonten verbundenen Personen – darunter die Beschwerdeführerin – sich in Israel steuerrechtswidrig verhalten haben. Dies wird im Rahmen der Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit näher darzulegen sein (vgl. nachfolgend E. 4.5 ff.). Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, dass die entsprechenden – nachvollziehbaren und plausibel erscheinenden – Angaben der ITA offenkundig unzutreffend sind. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin muss sich der Verdacht auf vorsätzliche Missachtung steuerrechtlicher Verpflichtungen bei einem Listenersuchen nicht auf einzelne Individuen beziehen. Dies gilt umso mehr, wenn – wie vorliegend – die betroffene Person der ersuchenden Behörde bei Einreichung ihres Listenersuchens nicht bekannt ist. Vielmehr genügt es, wenn er sich in allgemeiner Weise auf die vom Ersuchen erfassten Personen bezieht (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.2.2; nachfolgend E. 4.3 ff.; Urteil des BVGer vom A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1 und 4.4.2).

Die ITA vermag daher einen begründeten Anfangsverdacht darzutun, dass die vom Ersuchen erfassten Personen, darunter die Beschwerdeführerin, Einkünfte im ersuchenden Staat vorsätzlich nicht deklariert haben könnten (vgl. nachfolgend E. 4.5 f.). Weiter ist davon auszugehen, dass ein solches Verhalten nach dem Recht des ersuchenden Staats der strafrechtlichen Verfolgung unterliegt (vgl. Urteil des BVGer A-1597/2022 vom 14. Juni 2024 E. 5.1.3, Amtshilfe an Israel). Das MAC ist demnach gemäss Art. 28 Abs. 7 rückwirkend anwendbar.

Ob tatsächlich eine vorsätzliche und strafbare Steuerrechtsverletzung vorliegt, ist nicht im vorliegenden Amtshilfevollzugsverfahren, sondern in einem allfälligen Hauptverfahren im ersuchenden Staat zu entscheiden (vgl. Urteil des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 3.9).

3.2.7 Die Schweiz hat einen Vorbehalt nach Art. 30 Abs. 1 Bst. f MAC angebracht: Sie hat erklärt, sie wende in Fällen, in denen es einen

Besteuerungszeitraum gebe, Art. 28 Abs. 7 MAC nur auf Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen an, die am oder nach dem 1. Januar des dritten Jahres vor dem Jahr beginnen, in dem das Übereinkommen für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist (vgl. Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2019 E. 3.1.5).

Die Schweiz kann Israel entsprechend ihrem Vorbehalt für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2014 Amtshilfe leisten (vgl. Botschaft MAC, BBl 2015 5620 zu Art. 28 Abs. 6 und 7; Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.1.5). Das Ersuchen bezieht sich auf den Besteuerungszeitraum vom 1. Januar 2014 bis 31. Dezember 2020 und ist damit zeitlich vom MAC erfasst.

4.

Strittig und zu beurteilen ist sodann die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit der nachgesuchten Bankinformationen nach Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 MAC.

4.1 Die Beschwerdeführerin wendet gegen die voraussichtliche Erheblichkeit im Wesentlichen ein, die bundesgerichtlichen Kriterien über die voraussichtliche Erheblichkeit bei Listenersuchen seien nicht erfüllt.

Hinsichtlich des ersten Kriteriums macht die Beschwerdeführerin geltend, das Ersuchen enthalte keine "Bankennummer/Personennummer", die ihr einzeln zugeordnet werden könne und sie im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung identifiziere (vgl. Beschwerde, S. 11).

Zum zweiten und dritten Kriterium macht die Beschwerdeführerin geltend, es fehlten die erforderlichen Anhaltspunkte dafür, dass die mit den Zweitkonten verbundenen Personen sich in Israel steuerrechtswidrig verhalten hätten. Allein die Tatsache, dass diese Personen mit Konten verbunden seien, auf die andere Personen mutmasslich ungesteuerte Gelder überwiesen hätten, genüge nicht. Vielmehr sei es unhaltbar, gestützt hierauf einen Verdacht auf ein steuerwidriges Verhalten in Israel anzunehmen.

Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, sie habe ihren Sitz in (...) und sei nur in (...) und – aufgrund einer Betriebsstätte – in (...) steuerpflichtig. Das Ersuchen bringe keine Hinweise dafür vor, dass sie in Israel steuerpflichtig gewesen sei (vgl. Beschwerde, Rz. 47, 49 f.).

Der Jahresendsaldo eines einzelnen Bankkontos gebe zudem keinen Aufschluss über die finanzielle Gesamtsituation der Beschwerdeführerin.

Einzig die Jahresrechnung könne hierüber Aufschluss geben. Diese sei der Vorinstanz mitgeteilt worden, was der ITA bekannt gewesen sei. Die Mitteilung sei im Rahmen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die Aktionäre erfolgt. Die Dividenden seien sowohl der Vorinstanz als auch der ITA jährlich gemeldet worden. Es sei deshalb wenig wahrscheinlich, dass die einverlangten Unterlagen über ein einzelnes Bankkonto für die Beurteilung von Steuerangelegenheiten der Beschwerdeführerin in Israel dienlich seien.

4.2 Die Vorinstanz hält dafür, die nachgesuchten Informationen erfüllten die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit. Es sei erwiesen, dass die mit den Erstkonto verbundenen israelischen Steuerpflichtigen ihren Steuerpflichten in Israel nicht nachgekommen seien. Da die nicht deklarierten Vermögenswerte auf diesen Konten direkt auf Zweitkonten transferiert worden seien, bestehe ein konkreter Verdacht auf Steuerverstösse gegenüber allen Personen, die mit den Zweitkonten verbunden seien. Denn jene Personen, die durch ihre Verbindung zu den betroffenen Zweitkonten identifiziert würden, hätten eine nachweisliche Verbindung zu nicht deklarierten Vermögenswerten in Israel und zu Personen, die ihre Steuerpflicht in Israel nicht erfüllt hätten. Dies reiche aus, um eine Steuerpflicht in Israel plausibel zu machen (vgl. Schlussverfügung, Ziff. 5.5, 5.9, S. 14 f.).

Was die Identität der Kontoinhaberin am visierten Konto angehe, seien nur die Informationen verbindlich, die bei der Bank registriert sind. Die Beschwerdeführerin sei gemäss den von der Bank erhaltenen Informationen während des vom Ersuchen erfassten Zeitraums bei der Bank als Inhaberin des visierten Kontos registriert gewesen. Ein Fehler der Bank in der Verwaltung der persönlichen Daten der Beschwerdeführerin gehe aus den von ihr eingereichten Dokumenten nicht hervor. Die ESTV könne die Angaben der Bank deshalb nicht in Frage stellen.

Im Übrigen, so die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zusammengefasst, habe die Beschwerdeführerin berufliche Kontakte zu einer Person gehabt, die Inhaberin eines von der ITA untersuchten Erstkontos sei (vgl. nachfolgend E. 4.5.2). Es sei demnach eine plausible Annahme, dass am Zweitkonto verfassungsberechtigte Personen, zu denen auch die Beschwerdeführerin gehöre, weitere Vermögenswerte in Israel verheimlicht haben könnten.

4.3

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

4.3.2 Die Rechtsprechung zur Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2). Dies betrifft namentlich die voraussichtliche Erheblichkeit (vgl. Botschaft MAC, BBl 2015 5604 zu Art. 5 und 5612 zu Art. 18; Urteil des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.2, 6.2).

4.3.3 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn bei Einreichung des Ersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden. Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen. Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2). Die Rolle des ersuchten Staats beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, den im Amtshilfegesuch geäusserten Verdacht zu beweisen. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-2763/2019 vom 26. Oktober 2021 E. 7.2 f.).

4.3.4 Die Rechtsprechung hat die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit bei Amtshilfeersuchen, die die betroffenen Personen – wie vorliegend – nicht namentlich identifizieren, konkretisiert. Um unzulässige Beweisausforschungen, d.h. "fishing expeditions", auszuschliessen, muss die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen (vgl. BGE 143 II 136 E. 6.1.2; Urteil des BGer 2C_695/2017 vom 29. Oktober 2018 E. 5.2; Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.2.1.3):

- (i) eine detaillierte Beschreibung der Gruppe geben und zudem die spezifischen Umstände aufführen, die zum Ersuchen geführt haben;

- (ii) das anwendbare (Steuer-)Recht erläutern und die Gründe aufzeigen, die annehmen lassen, die Steuerpflichtigen in der Gruppe hätten ihre steuerrechtlichen Pflichten verletzt, wobei konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten vorliegen müssen, und
- (iii) aufzeigen, dass die eingeforderten Informationen geeignet sind, die Erfüllung dieser Verpflichtungen herbeizuführen.

Diese Kriterien gelten aus Kohärenzgründen nicht nur für die ursprünglich ins Auge gefassten Gruppensuchen nach Art. 3 Bst. c StAhiG, sondern auch für Listensuchen (vgl. BGE 146 II 150 E. 6.1.3; Urteil des BVGer A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 3.2.5.2).

4.4

4.4.1 Was den steuerlichen Bezug der betroffenen Person zum ersuchenden Staat anbelangt, hat der um Amtshilfe ersuchte Staat bloss zu prüfen, ob das Ersuchen Anhaltspunkte nennt, die im ersuchenden Staat eine – beschränkte oder unbeschränkte – Steuerpflicht begründen könnten. Liegen solche Anhaltspunkte vor, ist zu beurteilen, ob die betroffene Person diese sogleich entkräften kann (vgl. Urteil des BVGer A-1762/2018 vom 15. Mai 2019 E. 4.2). Ob die betroffene Person im ersuchenden Staat tatsächlich steuerlich ansässig ist, ist eine materielle Frage, die von dessen Behörden zu beurteilen ist (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2; Urteil vom A-5680/2023 vom 18. November 2024 E. 3.3.2).

4.4.2 Die Beschwerdeführerin wurde gemäss Handelsregister (...) gegründet und hat ihren Sitz in (...). Sie ist nach eigenen Angaben in (...) und – aufgrund einer Betriebsstätte – in (...) steuerlich ansässig (vgl. Beschwerde, Rz. 23, 50; Stellungnahme vom 7. November 2022, S. 2). Die nachgesuchten Bankunterlagen führen als ihre Domiziladresse eine Adresse in (...) auf.

Eine steuerliche Ansässigkeit der Beschwerdeführerin in (...) und (...) schliesst indes nicht aus, dass auch ein steuerlicher Bezug zum ersuchenden Staat besteht. So bietet die Beschwerdeführerin – wie sie selbst ausführt – weltweit (...) an und beschäftigt Mitarbeitende im In- und Ausland. Zudem sind gemäss den zu übermittelnden Kontounterlagen zwei natürliche Personen – A._____ und B._____ – mit einer Domiziladresse in Israel am Konto wirtschaftlich berechtigt. Gemäss Angaben der Beschwerdeführerin sind diese Personen ihre beiden einzigen Aktionäre und in Israel

steuerlich ansässig (vgl. Beschwerde, Rz. 22 ff., 24). Es erscheint deshalb gesamthaft betrachtet als zumindest möglich, dass die Beschwerdeführerin während der relevanten Besteuerungsperiode (2014 bis 2020) ebenfalls im ersuchenden Staat – beschränkt oder unbeschränkt – steuerlich ansässig war, zumal sie nichts Gegenteiliges stichhaltig vorbringt.

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

4.5.1 Das Ersuchen beschreibt die anvisierte Gruppe hinreichend detailliert. Die zur umschriebenen Gruppe gehörenden Personen, darunter die Beschwerdeführerin, können anhand ihrer Verbindung mit einem bestimmten, im Listenersuchen aufgeführten Konto identifiziert werden. Konkret weisen die nachgesuchten Bankunterlagen die Beschwerdeführerin als Inhaberin des streitbetroffenen Kontos aus. Es ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Informationsinhaberin als in der Schweiz zugelassene und beaufsichtigte Bank die entsprechenden Informationen geprüft hat. Die Beschwerdeführerin zeigt nicht auf, dass insoweit ein offenkundiger Fehler der Informationsinhaberin besteht. Es ist deshalb die Richtigkeit dieser Informationen zu vermuten (vgl. Urteil des BVGer A-1597/2022 vom 14. Juni 2024 E. 7.2.2). Eine zusätzliche Identifikation über eine individuell zuordenbare "Bankennummer/Personennummer" ist deshalb nicht erforderlich. Eine solche Anforderung lässt sich entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführerin auch nicht aus BGE 146 II 150 E. 4.3 ff. ableiten.

Die Darstellung der Umstände, die zum Ersuchen geführt haben, erscheint ebenfalls genügend (vgl. Sachverhalt, A.a, sowie nachfolgend). Die erste Voraussetzung ist damit erfüllt.

4.5.2 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist auch die zweite Voraussetzung erfüllt. Die zur umschriebenen Gruppe gehörenden Personen waren im relevanten Zeitraum mit (Zweit-)Konten verbunden, auf die Vermögenswerte von in Israel steuerrechtswidrig nicht deklarierten (Erst-)Konten transferiert worden waren. Die Zweitkonten sind im ersuchenden Staat ebenfalls nicht deklariert worden. Diese Umstände begründen konkrete Anhaltspunkte für ein steuerrechtswidriges Verhalten der mit den Zweitkonten verbundenen Personen in Israel (vgl. mutatis mutandis BGE 146 II 150 E. 6.2.5 f.; Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 6.8, A-1883/2021 vom 22. Februar 2022 E. 4.3.3.1; vorstehend E. 3.2.5 f.). Es bestehen zudem, wie dargelegt, hinreichende

Anhaltspunkte für eine steuerliche Ansässigkeit der Beschwerdeführerin im ersuchenden Staat (vgl. vorstehend E. 4.4.2).

Hinzu kommt, dass die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung auf eine mittelbare Verbindung der Beschwerdeführerin zu einem in Israel steuerrechtswidrig nicht deklarierten Erstkonto hinweist. Denn (...) der Beschwerdeführerin und gemäss den zu übermittelnden Unterlagen zeitweilig am streitbetroffenen Konto (...) war in den Jahren (...) C. Dieselbe Person ist gemäss den Angaben der Vorinstanz Inhaberin eines im ersuchenden Staat nicht deklarierten Erstkontos. Die Beschwerdeführerin stand demnach während der relevanten Besteuerungsperiode mit dem Inhaber eines (Erst-)Kontos in Verbindung, das in Israel nicht deklariert worden war und von dem Guthaben auf das streitbetroffene (Zweit-) Konto transferiert wurden.

Die ITA legt sodann – unter Hinweis auf die anwendbaren Bestimmungen des israelischen Steuerrechts (vgl. vorstehend E. 3.2.4) – rechtsgenüglich dar, dass das weltweite Einkommen einer in Israel steuerlich ansässigen Person in Israel steuerbar ist.

4.5.3 Die dritte Voraussetzung ist ebenfalls gegeben. Wie erwähnt (vgl. vorstehend E. 4.5.1), war die Beschwerdeführerin während des in Frage stehenden Besteuerungszeitraums Inhaberin des betreffenden (Zweit-) Kontos. Die nachgesuchten Informationen ermöglichen es der ITA zu beurteilen, ob die Beschwerdeführerin allfällige Steuerpflichten in Israel verletzt hat. Für diese Beurteilung erscheinen die nachgesuchten Bankunterlagen demnach als potentiell geeignet. Der Einwand der Beschwerdeführerin, der Jahresendstand eines einzelnen Bankkontos lasse keinen Aufschluss über ihre finanzielle Gesamtsituation zu, ist vor diesem Hintergrund unerheblich.

4.5.4 Dass im ersuchenden Staat kein steuerrechtliches Verfahren gegen die Beschwerdeführerin hängig ist, steht der nachgesuchten Amtshilfe ebenfalls nicht entgegen. Es ergibt sich weder aus dem MAC noch aus dem innerstaatlichen Recht, dass die Leistung von Amtshilfe ein bereits hängiges Steuerverfahren im ersuchenden Staat voraussetzt. Wollte man eine solche Voraussetzung aufstellen, dürfte dies die – gemäss Rechtsprechung grundsätzlich zulässige (vgl. Urteil des BVGer A-1965/2023 vom 18. März 2024 E. 2.2.1.2) – Stellung eines Listenersuchens, bei dem die betroffenen Personen auf andere Weise als durch ihren Namen identifiziert werden, regelmässig verunmöglichen. Dies wäre jedoch nicht im Sinne des

MAC, das einen wirksamen Informationsaustausch bezweckt (vgl. Botschaft MAC, 5612 zu Art. 18; vgl. auch den OECD-Kommentar zu Art. 26 Abs. 1, Ziff. 5: "The standard of 'foreseeable relevance' is intended to provide for exchange of information in tax matters to the widest possible extent"). Es sieht denn auch in Art. 18 Abs. 1 Bst. b MAC vor, dass die jeweils betroffene Person auch anderweitig als durch ihren Namen identifiziert werden kann.

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

5.

Die Beschwerdeführerin rügt des Weiteren die Verletzung des Grundsatzes der Subsidiarität.

5.1 Sie macht im Einzelnen geltend, die ITA verlange Informationen zu den mit bestimmten Zweitkonten verbundenen Personen, ohne eigene Untersuchungshandlungen vorgenommen zu haben. Sie habe in Bezug auf ihre Steuersituation in Israel bisher weder die Anzeige eines Steuerverfahrens noch ein Auskunftersuchen der israelischen Steuerbehörden erhalten. Diesen seien die Aktien der Aktionäre an der Beschwerdeführerin und das daraus erzielte Dividendeneinkommen bekannt gewesen, und zwar aufgrund der (...). Mit diesen Informationen wäre es ihnen ein Leichtes gewesen, diesbezüglich bei der Beschwerdeführerin Rückfragen zu stellen.

5.2 Die Vorinstanz bejaht demgegenüber die Wahrung des Subsidiaritätsprinzips. Es könne davon ausgegangen werden, dass die ITA – wie diese in ihrem Ersuchen erkläre – alle ihr zur Verfügung stehenden üblichen Mittel ausgeschöpft habe. So gebe es keinen Grund, von der ITA den Nachweis zu verlangen, dass sie die betroffenen Personen vergeblich kontaktiert habe; dies gelte aus offensichtlichen Gründen bei Personen, deren Identität ihr nicht bekannt sei. Zudem verweist die Vorinstanz darauf, dass die in Frage stehende Besteuerungsperiode den Zeitraum 2014 bis 2020 erfasse. Die betroffene Person habe die Möglichkeit gehabt, die für ihre Besteuerung erforderlichen Angaben im Rahmen ihrer Steuererklärungen korrekt und spontan zu deklarieren. Diese Möglichkeit sei im Zeitpunkt des Ersuchens bereits abgelaufen.

5.3 Nach Art. 18 Abs. 1 MAC hat das Ersuchen Angaben darüber zu liefern, ob der ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21 Abs. 2 Bst. g).

5.4 Die Argumentation der Beschwerdeführerin übersieht, dass vorliegend ein Listenersuchen in Frage steht. Dieses identifiziert die Beschwerdeführerin als betroffene Person nicht durch ihren Namen, sondern durch ihre Verbindung mit einem bestimmten Konto. Über die vorliegende Amtshilfe soll denn auch in erster Linie Klarheit über die Identität der mit dem Konto verbundenen Personen erlangt werden (vgl. Sachverhalt, A). Es ist nicht ersichtlich, welche weiteren Untersuchungsmassnahmen die ITA bei dieser Ausgangslage sinnvollerweise hätte vorgängig vornehmen können. Darüber hinaus waren die Frist zur Einreichung der Steuererklärung für die Jahre 2014 bis 2020 und damit die Möglichkeit für die betroffene Person, die für ihre Besteuerung erforderlichen Angaben korrekt und spontan zu deklarieren, bei Einreichung des Amtshilfeersuchens bereits abgelaufen (vgl. Urteil des BVGer A-1515/2016 vom 9. Juni 2017 E. 3.3). Die Rüge, das Subsidiaritätsprinzip sei missachtet worden, ist deshalb unbegründet.

6.

Dass weitere Voraussetzungen der Amtshilfe nicht erfüllt wären, macht die Beschwerdeführerin nicht stichhaltig geltend und ist auch nicht ersichtlich. Dies gilt auch für die weiteren formellen Anforderungen an den Inhalt eines Ersuchens nach Art. 18 Abs. 1 MAC. Die angefochtene Schlussverfügung ist deshalb zu bestätigen und die Beschwerde dagegen abzuweisen.

7.

Die Verfahrenskosten werden entsprechend dem Ausgang des Verfahrens der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Sie bemessen sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien und betragen bei Streitigkeiten ohne Vermögensinteresse Fr. 200.– bis Fr. 5'000.– (Art. 63 Abs. 1 und Abs. 4^{bis} VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie sind – unter Berücksichtigung von Synergien bei der Behandlung der Parallelverfahren – auf Fr. 2'500.– festzusetzen. Der Betrag ist dem in selber Höhe geleisteten Kostenvorschuss zu entnehmen. Eine

Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

8.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann innerhalb von zehn Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Mia Fuchs

Robert Weyeneth

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt 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. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)