



Urteil vom 9. Dezember 2021

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richter Alexander Mistic,
Gerichtsschreiber Roger Gisclon.

Parteien

A._____,
vertreten durch
Dr. iur. Ilias S. Bissias, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-GR).

Sachverhalt:**A.**

A.a Mit Datum vom (...) stellte die griechische «Independent Authority for Public Revenue, International Economic Relations Directorate, Department of International Administrative Cooperation» (nachfolgend: IAPR oder ersuchende Behörde) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV, ersuchte Behörde oder auch Vorinstanz), gestützt auf Art. 25 des Abkommens vom 16. Juni 1983 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Hellenischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.937.21, DBA CH-GR).

A.b Das Amtshilfeersuchen vom (Datum) richtet sich gegen A. _____ (nachfolgend: betroffene Person) und betrifft den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014. Begründet wird das Ersuchen damit, dass die griechischen Steuerbehörden gegen die betroffene Person eine Steuerprüfung durchführen wegen mutmasslich nicht deklariertem Einkommen. Während der Steuerprüfung habe sich herausgestellt, dass sie über Bankkonten in der Schweiz verfüge. Sie habe indessen diesbezüglich nur unvollständig Auskunft erteilt und keine detaillierten Kontoauszüge eingereicht. Sie sei in Griechenland mit ihrem weltweiten Einkommen steuerpflichtig. Die IAPR möchte Aufschluss über allfällige Einzahlungen auf die nicht ordentlich deklarierten Bankkonten in der Schweiz erhalten.

A.c Die IAPR spezifizierte in ihrem Ersuchen fünf Bankkonten bei der Bank B. _____ AG. Sie ersuchte insbesondere um Informationen betreffend den Typ der betreffenden Konten und den jeweiligen wirtschaftlich Berechtigten sowie um die Kontoauszüge für die Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014. Zudem ersuchte sie mit Bezug auf die erwähnten Bankkonten im Wesentlichen um Folgendes: «If there are linked accounts to the above, please provide the respective information. (...). We would also need bank statements for all other accounts held in the banking institutions, in which the above accounts are held by the taxpayers».

B.

Auf Nachfragen der ESTV präzisierte die IAPR, dass sie die verlangten Informationen für die Zeit vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 benötige. Zudem sei zutreffend, dass sie hinsichtlich der verbundenen Konten jeweils um den Typ, die wirtschaftlich Berechtigten und die Kontoauszüge ersuche. Im Weiteren beziehe sich die Frage «If there are linked accounts

to the above, please provide the respective information» nur auf die Konten der betroffenen Person bei derselben Bank.

C.

Am 23. September 2020 erliess die ESTV gegenüber der B._____ AG eine Editionsverfügung, welcher die Bank nach mehrmaliger Fristerstreckung nachkam. Darüber hinaus wurde die betroffene Person von der Bank über das Amtshilfeverfahren informiert.

D.

Die ESTV orientierte die betroffene Person am 24. November 2020 über die beabsichtigte Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde und gewährte Akteneinsicht sowie Gelegenheit zur Stellungnahme. Die betroffene Person nahm diese Gelegenheit am 4. Januar 2021 wahr und widersetzte sich der Übermittlung.

E.

Die ESTV erliess am 22. Januar 2021 eine Schlussverfügung. Sie verfügte die Leistung der ersuchten Amtshilfe. Die zu übermittelnden Informationen betreffen den Zeitraum vom 1. Januar 2013 bis 31. Dezember 2014 und beinhalten insbesondere Angaben über Konten bei der B._____ AG, bei denen die betroffene Person Kontoinhaberin, wirtschaftlich Berechtigte oder Zeichnungsberechtigte war. Die ESTV begründete die Leistung der Amtshilfe damit, dass sowohl die formellen als auch die materiellen Erfordernisse gemäss Art. 25 DBA CH-GR inkl. Protokoll (ebenfalls unter SR 0.672.937.21, nachfolgend: Protokoll zum DBA CH-GR) und Art. 6 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1) erfüllt seien.

F.

Gegen diese Schlussverfügung erhob die betroffene Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) am 24. Februar 2021 innert Frist Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Der Beschwerdeführer beantragt im Hauptpunkt die Aufhebung der Schlussverfügung. Eventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der ESTV. Zur Begründung legt der Beschwerdeführer im Wesentlichen dar, die IAPR habe nur nach Informationen betreffend Bankkonten ersucht, die auf die betroffene Person lauteten. Die ESTV sehe indessen auch die Übermittlung von Bankkonten vor, bei denen die betroffene Person bloss Zeichnungsberechtigte oder wirtschaftlich Berechtigte sei und nicht Kontohalterin. Die ESTV wolle

somit weitergehende Amtshilfe leisten, als das Ersuchen verlange. Dies stelle einen spontanen Informationsaustausch dar, welcher nicht zulässig sei. Im Weiteren habe die griechische Steuerbehörde auch im landesinternen Verfahren bloss nach Konten gefragt, die auf die betroffene Person lauteten. Im Resultat sei damit auch eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips gegeben. Im Übrigen seien die Informationen über die Bankbeziehungen der C. _____ S.A., D. _____ Ltd. und E. _____ S.A. voraussichtlich nicht erheblich für die korrekte Besteuerung des Beschwerdeführers. Schliesslich beinhalteten die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen auch Drittpersonen, die offensichtlich keinen Zusammenhang mit der Steuerprüfung aufwiesen. Demzufolge seien die Namen dieser unbeteiligten Dritten zu schwärzen.

G.

Die ESTV schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 19. April 2021 auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

H.

Der Beschwerdeführer und die ESTV halten in ihren Eingaben vom 31. Mai 2021 bzw. 14. Juni 2021 an ihren Standpunkten fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der griechischen IAPR vom 31. Dezember 2019 gestützt auf Art. 25 DBA CH-GR zugrunde. Der Vollzug der Amtshilfe wird durch das StAhiG geregelt (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG). Demnach gelten im Beschwerdeverfahren die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Vorbehalten bleiben allfällige abweichende Bestimmungen des DBA CH-GR (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.2 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung 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.

1.3 Beschwerdeberechtigte Personen sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die betroffene(n) Person(en) sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Im vorliegenden Fall erfüllt der Beschwerdeführer als betroffene Person 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.

1.4 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer 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).

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 verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, BGE 122 V 157 E. 1d; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER/MARTIN BERTSCHI, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl., 2013, Rz. 537).

2.

2.1 Der zeitliche Geltungsbereich der Amtshilfeklausel von Art. 25 DBA CH-GR in der hier anwendbaren Fassung ist in Art. VIII Abs. 1 Bst. c des Protokolls vom 4. November 2010 zur Änderung des DBA CH-GR (AS 2012 637, nachfolgend: Änderungsprotokoll) geregelt. Demzufolge findet die vorgenannte Bestimmung auf Auskunftersuchen Anwendung, die am oder nach dem 27. Dezember 2011 gestellt werden und Informationen ab dem 1. Januar 2012 betreffen. Das Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR vom 2. August 2012 (AS 2013 537, nachfolgend: Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR) ist gemäss Art. III rückwirkend ebenfalls ab dem 1. Januar 2012 anzuwenden.

2.1.1 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). Der Informationsaustausch ist dabei nicht durch Art. 1 DBA CH-GR (persönlicher Geltungsbereich) eingeschränkt (Art. 25 Abs. 1 Satz 2 DBA CH-GR). Die vorliegende staatsvertragliche Grundlage entspricht damit in weiten Teilen dem Wortlaut von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend: OECD-MA) und damit auch dem OECD-Standard (vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Griechenland vom 3. Dezember 2010 [BBI 2011 627, 631 f.], insbesondere auch zu den bestehenden Abweichungen zum OECD-MA).

2.1.2 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» (Urteil des BVGer A-2292/2019 vom 6. November 2019 E. 2.1.2).

2.1.3 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 dem 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-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 2.2.3). 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. 2.2.1; 139 II 404 E. 9.5; vgl. Urteile des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5, A-6394/2016 vom 16. Februar 2017 E. 2.3).

2.1.4 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 anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5, m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). 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 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). 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-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.2, A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5). 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).

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 143 II 136 E. 5.2.1 und 142 II 35 E. 3.2, je m.H.), 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; Urteil des BGer 2C_287/2019 und 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 2.3.1 und 3.2).

2.3

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

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

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

2.4

2.4.1 Nach der Rechtsprechung gelten Informationen als voraussichtlich erheblich zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts, soweit diese Informationen für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (BGE 143 II 185 E. 3.3.1, 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).

2.4.2 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 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 sind nur solche Informationen zu übermitteln, die voraussichtlich erheblich sind (vgl. zum Ganzen statt vieler: Urteile des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 2.4.1, A-4331/2017 vom 16. November 2017 E. 4.1, je m.w.H.).

2.4.3 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 nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3, 142 II 161 E. 2.1.1).

2.4.4 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).

2.5

2.5.1 Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG ist die Übermittlung von Informationen zu Personen, welche nicht betroffene Personen sind, unzulässig, «wenn diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich relevant sind oder wenn berechnete Interessen von Personen, die nicht betroffene Personen sind, das Interesse der ersuchenden Seite an der Übermittlung der Informationen überwiegen». Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG restriktiv zu verstehen (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f.). Damit sollen in Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteile des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.3, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.5.2 Nach dieser Ordnung bzw. der einschlägigen Rechtsprechung sind unter Umständen auch Personen (insbesondere Gesellschaften), deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat nicht geltend gemacht wird, als (materiell) betroffene Personen zu qualifizieren, nämlich dann, wenn die Informationen über diese Personen für den ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich sind (grundlegend: BGE 141 II 436 E. 4.4.3 und 4.5, auch publiziert in: ASA 84 [2015/2016] S. 559 ff.; ferner: BGE 143 II 185 E. 3.2 ff.). Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu besteuern Person voraussichtlich erheblich sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, das heisst, 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. 4.2.3 f.; ferner: BGE 143 II 506 E. 5.2.1; Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.4 mit Hinweisen).

3.

Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob die vorgesehene Datenübermittlung umfangreicher ist als die im Ersuchen beantragte (E. 3.1). Im Weiteren ist zu klären, ob das Subsidiaritätsprinzip eingehalten worden ist (E. 3.2). Im Streit liegt zudem, ob sämtliche zur Übermittlung vorgesehenen Daten voraussichtlich erheblich sind (E. 3.3) und ob vorhandene Namen

und Adressen von Drittpersonen auszusondern bzw. zu schwärzen sind (E. 3.4).

3.1

3.1.1 Im Amtshilfeersuchen vom (Datum) listet die IAPR fünf Bankkonten bei der B._____ AG auf, für welche sie Informationen verlangt. Zudem führt sie mit Bezug auf weitere Bankkonten Folgendes aus: «If there are linked accounts to the above, please provide the respective information. (...). We would also need bank statements for all other accounts held in the banking institutions, in which the above accounts are held by the taxpayers».

Mit E-Mail vom (Datum) stellte die ESTV der IAPR u.a. folgende Rückfrage: «Lastly, we are required to provide bank statements for all other accounts held in the banking institutions, in which the above accounts are held by the taxpayers. We would like to kindly ask you to clarify if you are referring to the bank institution mentioned in the request (B._____ AG) and the concerned person, Mr. (...), only. Please specify, should there be any further banking institutions and taxpayers involved».

Diese Rückfrage beantwortete die IAPR am (Datum) wie folgt: «This question refers only to accounts to which Mr. (...) is linked. If there are transactions involving other accounts of our taxpayer (Mr. [...]) in the same bank institution, we would need the respective information as well».

3.1.2 Das Amtshilfeersuchen ist nach Treu und Glauben auszulegen (E. 2.2). Die Verwendung des Verbs «held by» («gehalten von») impliziert nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht von vornherein, dass die ersuchende Behörde ausschliesslich Informationen über die Bankkonten anforderte, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person war (Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.2). Dies muss auch im Rahmen des DBA CH-GR gelten, wird doch im betreffenden Zusatzprotokoll explizit festgehalten, ein Amtshilfeersuchen sei nicht so auszulegen, dass ein wirksamer Informationsaustausch behindert, sondern ein möglichst weitgehender Informationsaustausch gewährleistet werden soll (E. 2.1.2).

Das Ersuchen um «bank statements for all other accounts held [...] by the taxpayers» muss nach Treu und Glauben und entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung deshalb so ausgelegt werden, dass die IAPR nach Informationen zu Bankkonten fragt, die sowohl direkt als auch

indirekt vom Beschwerdeführer gehalten wurden. Eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung oder Zeichnungsberechtigung des Beschwerdeführers an einem Bankkonto wird deshalb vom Amtshilfeersuchen mitumfasst (vgl. Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.2 f.).

Die Rückfrage der ESTV, ob das Amtshilfeersuchen sich auch auf andere Banken und/oder andere Personen beziehe, wurde seitens der IAPR verneint. Es blieb damit beim Ersuchen der IAPR um Informationen betreffend Bankkonten bei der B._____ AG, die vom Beschwerdeführer direkt oder indirekt gehalten wurden. In der Folge hat die ESTV keine Informationen zur Übermittlung vorgesehen, die nicht im Amtshilfeersuchen aufgeführt sind. Es kann daher auch kein spontaner Informationsaustausch vorliegen.

3.2

3.2.1 Der Beschwerdeführer macht weiter eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips geltend. Die für die Steuerprüfung zuständige Steuerbehörde in Griechenland habe im Rahmen des innerstaatlichen Steuerverfahrens im Zusammenhang mit den vorliegend relevanten Konten bei der B._____ AG lediglich um Informationen über die auf den Namen des Beschwerdeführers lautenden Konten (inkl. Gemeinschaftskonten) ersucht. Diese habe er während des griechischen Verfahrens ordentlich offengelegt. Hingegen habe die griechische Steuerbehörde zu keinem Zeitpunkt Informationen über allfällige verbundene Konten verlangt. Zudem sei er auch nie aufgefordert worden, allfällige Konten Dritter bekannt zu geben, bei denen er wirtschaftlich Berechtigter oder Zeichnungsberechtigter war. Die IAPR verlange deshalb die entsprechenden Informationen im Amtshilfeverfahren, ohne die üblichen Mittel im innerstaatlichen Verfahren gemäss Ziff. 4 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-GR ausgeschöpft zu haben. Als Beweismittel legt der Beschwerdeführer einen teilweise übersetzten Prüfbericht vom (Datum) und ein Parteigutachten ins Recht.

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

Aus dem vom Beschwerdeführer teilweise übersetzten Prüfbericht der griechischen Steuerbehörde wird ersichtlich, dass er aufgefordert wurde «u.a. die Situation mit allen Finanzprodukten (...) und Bankkonten (Sparkonten, Festgeldkonto, Girokonto usw.) zur Verfügung zu stellen, die er während der geprüften Jahre im Ausland, einzeln oder als Miteigentümer mit anderen dritten Personen geführt hat (...)». Dem Beschwerdeführer wurden mehrere Fristerstreckungen von insgesamt mehreren Monaten gewährt, um die gewünschten Daten einzureichen (S. 4 des übersetzten Prüfberichts). Aus dem Bericht sind die Anträge um Fristerstreckung mit Datum vom (...) ersichtlich. Die letzte Fristerstreckung wurde offenbar bis am (...) gewährt (S. 5). Im Weiteren geht aus dem Prüfbericht hervor, dass es sich bloss um eine «Teilprüfung» handle, auf eine vollständige Prüfung aber kein Anspruch bestehe (S. 5).

Die Würdigung des übersetzten Prüfberichts ergibt zunächst, dass daraus nicht hervorgeht, ob der Beschwerdeführer die verlangten Unterlagen schliesslich eingereicht hat oder nicht. Im Parteigutachten vom 17. Februar 2021, welches ebenfalls aus der griechischen Sprache ins Deutsche übersetzt worden ist, wird ausgeführt, dass der Beschwerdeführer zahlreiche Antwortschreiben (S. 2 des übersetzten Parteigutachtens) eingereicht habe, ohne dass jedoch der jeweilige Inhalt bekanntgegeben wird. Aus dem Parteigutachten ergibt sich in keiner Weise, dass er die verlangten Bankbelege eingereicht hat. Es legt bloss dar, das Subsidiaritätsprinzip sei verletzt, weil die griechische Behörde nicht auch Informationen zu Bankkonten verlangt habe, bei denen der Beschwerdeführer bloss wirtschaftlich Berechtigter bzw. Zeichnungsberechtigter gewesen sei.

3.2.3 Nach dem Gesagten liegt zwischen der Darstellung der IAPR in ihrem Amtshilfeersuchen und den vom Beschwerdeführer eingereichten Beweismitteln kein relevanter Widerspruch vor. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, dass der Beschwerdeführer die im innerstaatlichen Verfahren verlangten Kontoinformationen vollständig eingereicht hat. Weder der Prüfbericht noch das Gutachten legen dies nahe oder sind gar Nachweis dafür. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist die alleinige Kenntnis der fünf Kontonummern durch die griechische Steuerbehörde noch kein Beweis dafür, dass diese die verlangten Kontoauszüge erhalten hat. Zudem vermag der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass der Prüfbericht die Ergebnisse eines Verfahrens vor der Direktion für Finanzbeziehungen (S. 5) vorbehält, nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Selbst wenn damit das vorliegende Amtshilfeverfahren gemeint sein soll, wäre gegen diesen Vorbehalt und das entsprechende Vorgehen nichts einzuwenden, kann doch ein

Amtshilfeverfahren gerade zu Verifikationszwecken dienen (Urteil des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 3.3.5).

Unter Berücksichtigung der erstellten bisherigen mangelnden Mitwirkung des Beschwerdeführers (i.e. unvollständige Einreichung der verlangten Kontodaten) musste die griechische Steuerbehörde auch die Erfolgchancen, im innerstaatlichen Verfahren an weitere Informationen zu übrigen Bankkonten zu gelangen, als gering einschätzen. Sie hat folglich das Subsidiaritätsprinzip eingehalten und die üblichen Mittel gemäss der Rechtsprechung ausgeschöpft (E. 2.3.3; Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 3.6.2). Im Übrigen sind gemäss Angaben des Beschwerdeführers die hier relevanten Teile des Prüfberichts mit einem Bezug zu den Bankkonten übersetzt worden. Im Sinne der antizipierten Beweiswürdigung kann dementsprechend auf die Einholung der vollständigen Übersetzung verzichtet werden, da nicht davon auszugehen ist, dass dies am vorliegenden Beweisergebnis etwas ändern würde (zur antizipierten Beweiswürdigung E. 1.5; vgl. BGE 131 I 153 E. 3; Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 1.5). Weil die IAPR das Subsidiaritätsprinzip offensichtlich eingehalten hat und der Sachverhalt insofern erstellt ist, hatte die Vorinstanz – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – auch keinen Anlass, bei der IAPR nachzufragen, welche Informationen die griechischen Steuerbehörden im landesinternen Verfahren ediert hatten. Ob der Beschwerdeführer nach griechischem Recht noch eine korrigierte Steuererklärung einreichen kann, ist im Übrigen eine Frage, die im Hauptverfahren in Griechenland zu klären ist.

3.3

3.3.1 Der Beschwerdeführer bestreitet zudem, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen über die Bankbeziehungen der C. _____ S.A., D. _____ Ltd. und E. _____ S.A. für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich im Sinn von Art. 25 Abs. 1 DBA CH-GR sind.

3.3.2 Betreffend die Bankkonten der C. _____ S.A. und der D. _____ Ltd. ist der Beschwerdeführer zeichnungsberechtigt. Am Bankkonto der E. _____ S.A ist er sodann wirtschaftlich berechtigt. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers können auch die indirekt von ihm gehaltenen Konten für seine Besteuerung in Griechenland voraussichtlich erheblich sein. Eine zeichnungsberechtigte Person kann über das betreffende Konto verfügen, auch wenn sie dies aufgrund von Gesellschafts- und Vertragsrecht nur in vorgegebenem Rahmen tun kann. Ebenso kann die wirtschaftliche

Berechtigung an einem Konto relevant für die Steuerveranlagung sein. Die voraussichtliche Erheblichkeit der entsprechenden Informationen ist damit erfüllt.

3.4

3.4.1 Der Beschwerdeführer bringt überdies vor, dass die Kontoauszüge der C. _____ S.A., der D. _____ Ltd. und der E. _____ S.A., deren Übermittlung vorgesehen sei, Namen vom Ersuchen nicht betroffener Personen (Kunden, Geschäftspartner und Verwandte) beinhalteten, weil diese Zahlungen von den erwähnten Kontoinhaberinnen erhalten oder an diese getätigt hätten. Es handle sich um folgende vier Namen: F. _____ Ltd., G. _____ Ltd., H. _____ S.A. und I. _____. Diese Personen wiesen keinen Sachzusammenhang mit der Steuerprüfung des Beschwerdeführers auf. Sie seien deshalb aus den zu übermittelnden Kontoauszügen aussondern bzw. unkenntlich zu machen.

Es kann bei den vom Beschwerdeführer genannten vier Personen nicht gesagt werden, dass deren Namen rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen (E. 2.5.1). Im Weiteren hat die IAPR in ihrem Amtshilfeersuchen explizit dargelegt, dass sie zur Feststellung des weltweiten Einkommens abklären müsse, ob Einkünfte auf Konten geflossen seien, die der Beschwerdeführer nicht deklariert habe («The Greek tax authorities need to establish whether there have been deposits to the specific accounts that have not been declared in Greece»). Die entsprechenden Namen sind für die Beurteilung der einzelnen Banktransaktionen von Bedeutung und damit auch voraussichtlich erheblich für die Feststellung des weltweiten Einkommens des Beschwerdeführers. Nicht ausser Acht zu lassen ist hierbei, dass sämtliche Drittpersonen durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung der sie betreffenden Informationen durch den ersuchenden Staat gegen sie selbst geschützt sind (Urteil des BVGer A-2177/2021 vom 22. September 2021 E. 4.2.3). Die Vorinstanz hat denn auch in der Dispositiv-Ziff. 4 Bst. a der angefochtenen Schlussverfügung ausdrücklich festgehalten, dass sie Griechenland darauf hinweisen werde, dass die genannten Informationen im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen den Beschwerdeführer und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen.

3.4.2 Der Beschwerdeführer wendet letztlich ein, dass die vier Personen über das gegenständliche Verfahren nicht informiert worden seien und dementsprechend ihre Verfahrensrechte nicht hätten wahrnehmen können. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss die

Vorinstanz indessen nicht alle Personen, welche gemäss den einschlägigen Bestimmungen beschwerdeberechtigt sein könnten, über ein Amtshilfeverfahren informieren. Eine Informationspflicht besteht nur gegenüber jenen (Dritt-)Personen, von deren Beschwerdeberechtigung die Vorinstanz aufgrund der Akten ausgehen muss bzw. deren Beschwerdeberechtigung evident ist (BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil 2C_687/2019 E. 6.2 und 6.3.1). Vorliegend wurden die fraglichen vier Personen im Amtshilfeersuchen nicht erwähnt und ihre Namen tauchen erst in den edierten Kontoeröffnungsdokumenten auf. Allein die Tatsache, dass Transaktionen im Zusammenhang mit ihnen getätigt wurden, begründet keine evidente Beschwerdeberechtigung. Auch sonst sind keine Gründe ersichtlich, die dafürsprechen, dass die betreffenden Drittpersonen evident beschwerdeberechtigt waren. Die Vorinstanz musste sie deshalb nicht über das Amtshilfeverfahren informieren. Ihr rechtliches Gehör wurde nicht verletzt.

3.5 Demnach erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

4.

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Letzterer Betrag ist dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'477.50 zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 477.50 ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Eine Parteienschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt

(Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Letzterer Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'477.50 entnommen. Der Restbetrag von Fr. 477.50 wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Jürg Steiger

Roger Gisclon

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: