



Abteilung I
A-4163/2019

Urteil vom 22. April 2020

Besetzung

Richterin Marianne Ryter (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger, Richter Raphaël Gani,
Gerichtsschreiberin Tanja Petrik-Haltiner.

Parteien

A. _____,
(...),
vertreten durch Andreas Kolb, Rechtsanwalt,
KOLB International Tax Services,
Bahnhofstrasse 106, 8001 Zürich,
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-PL).

Sachverhalt:**A.**

Der zuständige Dienst der polnischen Steuerbehörde (Tax Information Exchange Office; nachfolgend: TIEO) ersuchte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gestützt auf das Abkommen vom 2. September 1991 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-PL, SR 0.672.964.91) mit Schreiben vom 4. Dezember 2018 bezüglich Erhebung der Körperschaftsteuer (corporate income tax) betreffend die A._____ für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2014 um folgende Informationen, über welche die B._____ AG (nachfolgend: Bank) verfügen sollte:

1. *Please provide us with information whether C._____ is guarantor of credits granted to A._____ on 09.01.2012 by D._____.*
2. *In case of negative answer to question No. 1, please indicate who is the guarantor of credits granted by D._____ and earlier by E._____.*
3. *Are assets of third persons a basis of granting banking guarantee? If so, who? Who lodged them as security of credits? For what period?*
4. *What assets constitute security of credits? Are there financial means? Bonds? Stocks? Other securities? Other assets? What? What was their assessment at the end of 2014?*
5. *Please provide us with documentation related with guarantee of credits granted to our taxpayer by D._____, E._____ and other entities.*

Dem Ersuchen ging ein Schreiben der polnischen Veranlagungsbehörde vom 19. November 2018 voraus, mit welcher diese die A._____ um Information betreffend Verpflichtungen wie Bürgschaften oder Garantien, welche eingegangen wurden, um vier Kredite, die ihr am 9. Januar 2012 von D._____ gewährt wurden, zu sichern, ersuchte. Die A._____ wurde darin aufgefordert, Angaben zu machen zu Unternehmen oder Personen, welche die Bürgschaft oder Garantie übernommen hätten, über den Wert dieser Sicherheiten, zu ihrer Form und dem Datum ihrer Ausgabe sowie zum Zeitraum, für welchen sie gewährt wurden sowie, sämtliche Vereinbarungen zu edieren, welche im Hinblick auf die Sicherung ihrer Ver-

pflichtungen aufgrund der von D._____ erhaltenen Kredite abgeschlossen wurden, inklusive der in den Kreditverträgen erwähnten Pfand- und Abtretungsurkunde vom 3. Oktober 2011.

Zur Begründung des Ersuchens führte der TIEO Folgendes aus:

“On 09.01.2012 our taxpayer A._____ concluded 4 credit agreements with D._____ at the total amount of (...) USD. Primarily, these credits were granted by E._____. From information received from tax administrators of (...) it results that credits were taken by D._____ in 2012 after prior closing of E._____ in (...). B._____ made decision about realization of transfer of credits from (...) to (...) in consequence of restructuring process within entire B._____ group. In connection with this fact, D._____ applied the same conditions, which E._____ applied initially, without negotiating them with client. These loans are secured by 2 guarantees:

- Pledge and Assignment Deed of 03.10.2011 concerning all assets deposited into account opened in D._____ on behalf of credit recipient: A._____,

- Banking guarantee of C._____ under conditions such as in the case of E._____. Until now, these guarantees constitute the only assets in guarantee of credits.

B._____ from Zurich, in the letter of 19.02.2012 sent to A._____, confirmed that above-described credits were transferred to D._____ as a result of liquidation of E._____ on 12.01.2012.”

B.

B.a Mit Editionsverfügung vom 13. Dezember 2018 ersuchte die ESTV die Bank um die erbetenen Informationen und bat sie, die im Ausland ansässige betroffene Person über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung in der Schweiz bevollmächtigte Person zu bezeichnen.

B.b Die Bank kam der Aufforderung der ESTV mit Schreiben vom 9. Januar 2019 teilweise nach und erklärte, dass sie die betroffene Person am 18. Dezember 2018 über das laufende Amtshilfeverfahren informieren konnte.

B.c In der Folge bat die ESTV die Bank mit Schreiben vom 7. Februar 2019 in Bezug auf die dritte Frage des Ersuchens (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A), die folgenden Informationen zu übermitteln: Identität (Vor- und Nachnamen, Geburtsdatum bzw. Name und Begründungsdatum, Adresse) der ihrer Funktion nach bereits bekannt gegebenen Dritten (Aktionäre und Verwandte), welche die Garantie der B._____ an die D._____ mittels Vermögen gesichert haben sollen.

Dem kam die Bank mit Antwortschreiben vom 12. Februar 2019 nach.

B.d Mit Schreiben vom 7. Januar 2019 gewährte die ESTV dem Vertreter der A._____ Einsicht in wesentliche Teile des Amtshilfeersuchens und mit Schreiben vom 11. April 2019 sodann vollständige Akteneinsicht.

C.

Mit Schlussverfügung vom 16. Juli 2019 leistete die ESTV Amtshilfe betreffend die A._____ und erklärte, dem TIEO die folgenden, von der Bank edierten Informationen zu übermitteln:

– Zu den Fragen 1 und 2: *“B._____, a Swiss Bank registered in Switzerland, has issued a guarantee in favour of D._____ as security for a credit line granted in its turn by D._____ to A._____”*

Zu Frage 3: *“According to B._____, in the concerned period, the guarantee provided by B._____ to D._____ was in turn secured by assets supplied by the ultimate shareholders of A._____ and/or by their relatives as well as by assets of entities controlled or funded by them and more specifically by: F._____, born on (...); G._____, born on (...); H._____, born on (...); I._____, born on (...).”*

Zu Frage 4: *“The security of credits (so called collateral) consisted of fixed fiduciary investments and money market certificates. Their value at the end of 2014 was equivalent to the amount of the guarantee provided to D._____.”*

Zu Frage 5: *“Please find in the enclosure copy of the guarantee provided by B._____ to D._____ as security for a credit line granted to A._____ The document refers to the last renewal effective for the concerned period.”*

Der Antrag der A._____ auf erneute Anhörung vor Erlass der Schlussverfügung wurde abgewiesen. Weiter machte die ESTV das TIEO darauf

aufmerksam, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen gemäss Art. 25a Abs. 2 DBA CH-PL nur eingeschränkt und gemäss den entsprechenden Geheimhaltungsbestimmungen verwendet werden dürften.

D.

Gegen diese Verfügung erhebt die A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) mit Eingabe vom 16. August 2019 Beschwerde und beantragt, sie sei aufzuheben und ihr seien keine Kosten aufzuerlegen, hingegen sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen, wobei eine Honorarnote auf entsprechende Aufforderung eingereicht werde.

E.

Die ESTV (nachfolgend: Vorinstanz) nimmt dazu mit Vernehmlassung vom 18. Oktober 2019 Stellung und beantragt, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

F.

Die Beschwerdeführerin nimmt dazu mit innert erbetener Fristansetzung eingereicherter Eingabe vom 22. November 2019 Stellung.

G.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2019 verzichtet die Vorinstanz auf eine weitere Stellungnahme und verweist vollumfänglich auf ihre Ausführungen in der Schlussverfügung vom 16. Juli 2019 und der Vernehmlassung vom 18. Oktober 2019.

H.

Auf die Vorbringen der Parteien und die sich bei den Akten befindlichen Dokumente wird – soweit entscheidrelevant – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des TIEO gestützt auf Art. 25a Abs. 1 DBA CH-PL zugrunde. Die Durchführung der mit diesem Abkommen vereinbarten Bestimmungen richtet sich nach dem Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StAhiG und Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch die Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (Art. 32 VGG e contrario und Art. 19 Abs. 1 und Abs. 5 StAhiG), womit seine Zuständigkeit zur Beurteilung des angefochtenen Entscheids zu bejahen ist.

1.3 Die Beschwerdeführerin ist als vom Amtshilfeersuchen betroffene Person und Verfügungsadressatin im Sinne von Art. 48 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung, so dass sie zur Beschwerde berechtigt ist.

Insofern als die Beschwerdeführerin beantragt, die Namen weiterer, in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten erscheinender Dritter, welche von der Vorinstanz in Verletzung ihres rechtlichen Gehörs nicht über das vorliegende Verfahren informiert worden seien, seien zu schwärzen, bleibt darauf hinzuweisen, dass auf Rechtsmittel, die stellvertretend für eine Drittperson bzw. in deren Interesse eingereicht werden, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht einzutreten ist (BGE 139 II 404 E. 11.1 mit Hinweisen). Demnach ist in diesem Umfang nicht auf die Beschwerde einzutreten (vgl. zur Thematik der Beschwerdeberechtigung von Drittpersonen in Amtshilfeverfahren und den damit verbundenen Rechten und Informationspflichten der Vorinstanz statt vieler ausführlich Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 5.2 f. mit weiteren Hinweisen und zur von Amtes wegen zu prüfenden voraussichtlichen Erheblichkeit dieser Daten hinten gesamte E. 3.1 und E. 3.2.4).

1.4 Somit ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde – vorbehältlich vorgenannter Ausnahme – einzutreten (vgl. Art. 50 Abs. 1 VwVG und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 5 StAhiG).

2.

2.1 Staatsvertragliche Grundlage für die Leistung von Amtshilfe in Steuer-sachen gegenüber Polen ist Art. 25a DBA CH-PL, welcher im Wortlaut weitgehend Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen entspricht (vgl. Botschaft vom 25. August 2010 über die Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des

Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Polen, BBl 2010 5627, 5633 zu Art. 25a). Gemäss dessen Abs. 1 tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten diejenigen Informationen aus, welche für die Durchführung des Abkommens oder die Verwaltung oder den Vollzug des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten oder ihrer politischen Unterabteilungen oder lokalen Körperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist dabei weder durch den persönlichen Geltungsbereich nach Art. 1 noch durch die unter das Abkommen fallenden Steuern nach Art. 2 eingeschränkt.

2.2 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht sodann grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2 mit Hinweisen). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.3 mit Hinweisen).

3.

Im vorliegenden Verfahren ist zu prüfen, ob die Vorinstanz dem polnischen Amtshilfeersuchen zu Recht stattgegeben hat bzw. ob sich die angefochtene Schlussverfügung als bundesrechtskonform erweist. Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, die vom TIEO verlangten Informationen seien nicht voraussichtlich erheblich und es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor (vgl. nachfolgende E. 3.1). Zudem würde unzulässigerweise spontane Amtshilfe geleistet (vgl. hinten E. 3.2) und auch in zeitlicher Hinsicht in zu grossem Umfang eine Informationsübermittlung vorgesehen (E. 3.3). Strittig ist zudem, ob das Prinzip der Subsidiarität (vgl. E. 3.4) und das Erhältlichkeits- und Reziprozitätsprinzip gewahrt werden (vgl. E. 3.5).

3.1

3.1.1 Zunächst macht die Beschwerdeführerin geltend, weder im Amtshilfeersuchen selbst noch im Begleitschreiben vom 4. Dezember 2019 werde begründet, weshalb die gewünschten Informationen für die Festsetzung ihrer Körperschaftssteuer erheblich seien. Insbesondere bei den unter Ziff. 3 der Dispositiv-Ziffer 2 zur Übermittlung angedachten Informationen sei dies nicht erkennbar. Deshalb habe ihre damalige Vertreterin der polnischen Veranlagungsbehörde am 7. Mai 2019 ein Schreiben versendet, um diesbezüglich nähere Angaben zu erhalten, da nicht ersichtlich sei, inwiefern Angaben zu Drittpersonen, welche Sicherheiten für die Gewährung von Bankkrediten gewährten, für die Veranlagung der Beschwerdeführerin erheblich sein könnten. Nach ihrem heutigen Erkenntnisstand handle es sich bei dem Amtshilfeersuchen um eine reine «fishing expedition», mit welcher die sie betreffende Steuerprüfung dazu genutzt werden soll, Informationen über weitere Personen einzuholen. Zumindest insoweit käme eine Informationserteilung damit nicht in Betracht.

Strittig und zu prüfen ist demnach, ob das fragliche Ersuchen sich von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen vermag.

3.1.2 Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (vgl. statt vieler Urteil des BVerfG A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.1 mit Hinweis). Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie statt vieler Urteil des BVerfG A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.1 mit Hinweisen).

Dementsprechend besteht nach Ziff. 7 Bst. b des Protokolls zu Art. 25a DBA CH-PL Einvernehmen darüber, dass die in Art. 25a DBA CH-PL vorgesehene Amtshilfe keine Massnahmen einschliesst, die lediglich der Beweisausforschung dienen («fishing expeditions»). Weiter besteht nach Ziff. 7 Bst. c des Protokolls zu Art. 25a DBA CH-PL Einvernehmen darüber, dass die Steuerbehörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens nach Art. 25a DBA CH-PL den Steuerbehörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben:

- (i) den Namen und die Adresse der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) und, sofern verfügbar, weitere Angaben, welche die Identifikation dieser Person(en) erleichtern, wie das Geburtsdatum, den Zivilstand oder die Steuernummer;
- (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden;
- (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in welcher der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht;
- (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden;
- (v) den Namen und, sofern verfügbar, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.

3.1.3 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler BGE 144 II 29 E. 4.2.2, BGE 142 II 161 E. 2.1.1 je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler BGE 143 II 185 E. 3.3.2, BGE 141 II 436 E. 4.4.3 mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3

mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen, zit. in Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

3.1.4 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist demnach erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVerfG A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). 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 nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler Urteil des BVerfG A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

3.1.5 Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne wahrscheinlich ist. Dafür genügt bereits, dass der ersuchende Staat Anhaltspunkte nennt, die eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht der betroffenen Person in diesem Staat begründen könnten (vgl. Urteil des BVerfG A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.4.6 mit Hinweisen).

3.1.6 Aus dem im Ersuchen dargelegten und grundsätzlich unbestrittenen Sachverhalt geht hervor, dass die Gewährung von zwei Garantien im Zusammenhang mit mehreren Bankkrediten an die Beschwerdeführerin mit Sitz und ebenfalls unbestrittener Steuerpflicht in Polen überprüft werden soll. Der TIEO ersucht zwecks korrekter Veranlagung der Körperschaftsteuer (corporate income tax) für eine beschränkte Zeitspanne um zusätzliche Informationen im Zusammenhang mit einer ihm bereits bekannten Bankkundenbeziehung betreffend die Beschwerdeführerin. Er beschreibt

detailliert die Tatsachen, welche zum Ersuchen führen (vgl. zum Ganzen auch vorne Sachverhalt Bst. A).

Das fragliche Ersuchen vermag sich demnach von einer unzulässigen Beweisausforschung abzugrenzen: Es nennt die betroffene Personen, die Zeitperiode und den Steuerzweck, für welche/n die fraglichen Informationen verlangt werden sowie die Daten des Informationsinhabers und es ist genügend präzise formuliert. Die ersuchten Informationen – insbesondere die Namen und Funktionen derjenigen Drittpersonen, welche die der Beschwerdeführerin von der Bank gewährten Kredite/Darlehen mit ihren Vermögenswerten sicherten – weisen den im Rahmen der reinen Plausibilitätskontrolle zu prüfenden notwendigen Zusammenhang zum dargelegten Sachverhalt auf (vgl. vorne E. 3.1.3) und sind somit entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden voraussichtlich erheblich für die korrekte Bemessung der Körperschaftssteuer in Polen, womit sich das Amtshilfeersuchen als grundsätzlich zulässig erweist. Es bestehen im Übrigen keine Anzeichen dafür, dass der geschilderte Sachverhalt widersprüchlich, fehler- oder lückenhaft wäre und deshalb an ihm gezweifelt werden müsste (vgl. vorne E. 2.2). Daran ändert auch die von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Frage, weshalb für die Festsetzung ihrer Körperschaftssteuer relevant sei, wer die entsprechenden Garantien geleistet und ob dafür Vermögenswerte von Drittpersonen und falls ja, welcher Drittpersonen verwendet wurden, nichts; diese Frage stellt sich im innerstaatlichen Verfahren nach polnischem Recht und ist von den schweizerischen Behörden im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht abzuklären (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.3 i.f. mit Hinweis). Das strittige Ersuchen genügt sodann den Anforderungen von Ziff. 7 Bst. c des Protokolls zu Art. 25a DBA CH-PL (vgl. dazu vorne E. 3.1.2).

3.2

3.2.1 Die Beschwerdeführerin moniert in diesem Zusammenhang weiter, die Informationen, um welcher der TIEO ersucht habe, hätten sich ausschliesslich auf die Identität derjenigen Personen bezogen, welche Sicherheiten gewährt hätten, nicht jedoch zusätzlich darauf, in welcher Beziehung sie zu ihr stünden. Die nun zur Übermittlung vorgesehenen Daten gingen somit über diejenigen Informationen hinaus, um welche ersucht wurde. Die Bank hätte bereits nicht überschüssend Auskunft erteilen bzw. Angaben machen dürfen, die nicht erfragt worden seien und noch weniger dürfe die Vorinstanz diese Angaben in nicht erlaubter, spontaner Amtshilfe weiterleiten. Demnach sei die Schlussverfügung insoweit aufzuheben oder zumindest seien die Worte «by the ultimate shareholders of A. _____

and/or their relatives as well as» zu schwärzen (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C betreffend die Antwort zur dritten Frage).

3.2.2 Gemäss Ziff. 7 Bst. d des Protokolls zu Art. 25a DBA CH-PL besteht Einvernehmen darüber, dass Art. 25a DBA CH-PL die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.

3.2.3 Mit Bezug auf die dritte Frage antwortete die Bank der Vorinstanz mit Schreiben vom 9. Januar 2019 (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A und Bst. B.b):

«Yes. According to the information at our disposal, for the period from 01/01/2012 to 31/12/2014, the guarantee provided by B._____ to D._____ was in turn secured by assets supplied by the ultimate shareholders of A._____ and/or their relatives as well as by assets of entities controlled or funded by them.»

Daraufhin forderte die Vorinstanz die Bank auf, die Namen dieser Aktionäre und ihrer Verwandten bekannt zu geben. Dem kam die Bank mit Schreiben vom 12. Februar 2019 nach und teilte der Vorinstanz zusätzlich die Namen, Geburtsdaten und Adressen zweier Aktionäre und derer beiden Verwandten mit (vgl. vorne Sachverhalt Bst. B.c). Diese Informationen übernahm die Vorinstanz im Rahmen der vorgesehenen Übermittlung (vgl. vorne Sachverhalt Bst. C).

3.2.4 Der TIEO ersucht um die Information, ob Vermögenswerte Dritter Grundlage für die Gewährung der fraglichen Bankgarantien waren und falls ja, wer die Sicherheiten geleistet habe (*Are assets of third persons a basis of granting banking guarantee? If so, who? Who lodged them as security of credits? For what period?*; vgl. auch vorne Sachverhalt Bst. A, Frage 3). Die Frage nach dem «who» kann entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nebst den Namen und anderen Erkennungsmerkmalen (um welche die Vorinstanz die Bank ergänzend ersuchte, nachdem diese zunächst nur anonymisiert Auskunft erteilte, vgl. vorne Sachverhalt Bst. B.b f.) auch die Funktion der fraglichen Personen als identifizierendes Merkmal umfassen. Von der Leistung spontaner Amtshilfe kann daher nicht die Rede sein.

Hinzuweisen bleibt im Übrigen darauf, dass die Funktion der nicht rein zufällig in den fraglichen Dokumenten auftauchenden Drittpersonen, welche für die Kredite bzw. Darlehen Sicherheit leisten, nebst ihrer persönlichen Daten auch voraussichtlich erheblich sein kann zur Abklärung der Steuerpflicht der Beschwerdeführerin (vgl. auch vorangehende E. 3.1), weshalb

es auch unter diesem Aspekt nicht zu beanstanden bzw. mit Art. 4 Abs. 3 StAhiG vereinbar ist, dass die Vorinstanz die von der Bank gelieferten Informationen zur Übermittlung vorsieht, selbst wenn berechtigte Geheimhaltungsinteressen von im Sinne dieser Vorschrift nicht betroffenen Personen angenommen würden (vgl. dazu statt vieler ausführlich Urteile des BVerfG A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.2 und A-140/2019 vom 13. Mai 2019 gesamte E. 6, insbesondere E. 6.4 und zu den damit verbundenen Informationspflichten die Hinweise in der Klammerbemerkung vorne E. 1.3).

3.3

3.3.1 Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die von der Bank gestützt auf die vorinstanzliche Editionsverfügung übermittelten Informationen zu Personen, welche Sicherheiten für die ihrerseits gewährten Kredite geleistet hätten, beträfen die Jahre 2012 bis 2014, während sich die sie betreffende Steuerprüfung ausschliesslich auf das Steuerjahr 2014 beziehe. Dies belegt sie mit einem (übersetzten) Beschluss der polnischen Veranlagungsbehörde betreffend die Sistierung der Steuerprüfung vom 14. Juni 2019. Demnach habe sich die Auskunftserteilung auf Sachverhalte betreffend das Jahr 2014 zu beschränken und sämtliche Auskünfte betreffend die Jahre 2012 und 2013 seien nicht zu übermitteln. Dies gelte insbesondere auch für die zur Übermittlung vorgesehenen Namen zweier Personen (H._____ und I._____), welche gemäss Schreiben der Bank vom 13. August 2019 im Jahr 2014 keine Sicherheiten geleistet hätten.

Im Verlauf des Verfahrens reicht die Beschwerdeführerin ein weiteres Schreiben der polnischen Veranlagungsbehörde vom 6. Dezember 2016 ins Recht, woraus ebenfalls hervorgehen soll, dass nur eine Steuerprüfung für das Jahr 2014 zur Diskussion stehe. Weiter stellt sie eine Eingabe ihrer Vertreter vom 29. Oktober 2019 zu, mit welcher diese bestätigen, dass die Steuerjahre 2012 und 2013 definitiv veranlagt und nicht Gegenstand der angeordneten Steuerprüfung seien. Das Verfahren betreffend diese Steuerjahre könne gemäss Kurzgutachten eines unabhängigen Rechtsanwalts vom 31. Oktober 2019 aufgrund der polnischen Verjährungsbestimmungen nicht mehr eröffnet werden; für das Jahr 2013 sei die absolute Verjährung spätestens Ende 2019 eingetreten, für das Jahr 2012 schon vorher.

3.3.2 Der TIEO ersucht unter dem Titel «Years under investigation» für die Zeitspanne «from 01-01-2012 to 31-12-2014» um die fraglichen Informationen. Entgegen der Ausführungen der Beschwerdeführerin beschränkt

sich das Amtshilfeersuchen demnach nicht auf das Steuerjahr 2014, sondern betrifft auch die Steuerjahre 2012 und 2013. Aus dem Ersuchen ergibt sich sodann, dass der polnische Staat die steuerrechtliche Situation der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den ihr am 9. Januar 2012 durch die D. _____ gewährten Kredite überprüfen will und daher Informationen ab diesem Zeitpunkt benötige (vgl. vorne Sachverhalt Bst. A).

Die Vorinstanz wendet in diesem Zusammenhang ein, aus dem eingereichten Dokument vom 14. Juni 2019 der Veranlagungsbehörde gehe zudem nicht hervor, dass sich die Steuerprüfung nur auf das Jahr 2014 beziehe. Dem ist beizupflichten: Auch wenn darin explizit auf das Steuerjahr 2014 und das Amtshilfeersuchen Bezug genommen wird, belegt dies im Umkehrschluss entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht, dass sich dieses Ersuchen lediglich auf das erwähnte Steuerjahr beschränkt bzw. zu beschränken hat.

Sämtliche weitere eingereichten Dokumente geben aus demselben Grund keinen Anlass, an den Angaben des TIEO zu zweifeln, weshalb gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip darauf abzustellen ist (vgl. vorne E. 2.2). Mit Bezug auf das erwähnte Schreiben der Bank vom 13. August 2019 bleibt sodann festzuhalten, dass aus diesem entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin eben gerade hervorgeht, dass die beiden Drittpersonen 2014 Sicherheiten im Zusammenhang mit den ihr gewährten Krediten geleistet hätten. Im Übrigen ist es im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens grundsätzlich nicht Sache der schweizerischen Behörden, abzuklären, wie das relevante ausländische Recht angewendet wird. Allfällige Verstösse dagegen wären in Polen vor den dortigen Behörden geltend zu machen (vgl. statt vieler Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 5.3 i.f. mit Hinweis). Ob das innerstaatliche Steuerverfahren für die Jahre 2012 und 2013 tatsächlich abgeschlossen ist bzw. unter welchen Umständen darauf zurückgekommen werden kann, ist somit ohnehin nicht im vorliegenden Amtshilfeverfahren zu entscheiden, weshalb diesbezüglich in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu hinten E. 3.4.7) nicht weiter auf die entsprechenden Urkunden einzugehen ist.

3.4

3.4.1 Die Beschwerdeführerin beanstandet zudem, es seien nicht sämtliche innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft worden, da im Zeitpunkt der Übermittlung des Amtshilfeersuchens das innerstaatliche Ermittlungsverfahren noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Damit rügt sie

eine Verletzung des in Ziff. 7 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-PL erwähnten Subsidiaritätsprinzips (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung in Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG statt vieler Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen). Demnach besteht Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen ordentlichen Mittel zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat.

3.4.2 Das polnische Amtshilfeersuchen enthält die entsprechende Erklärung: «I ensure that all possible sources of obtaining the information within territory of the Republic of Poland have been exhausted.». Die Beschwerdeführerin macht geltend, diese Erklärung stehe im Widerspruch zu den tatsächlichen Gegebenheiten. Als die Veranlagungsbehörde am 19. November 2018 das Ersuchen, welches vom TIEO am 4. Dezember 2018 an die Vorinstanz weitergeleitet worden sei, gestellt habe, sei die Steuerprüfung betreffend die Steuerperiode 2014 noch im Gang gewesen und ihr sei Gelegenheit eingeräumt worden, sich im Anschluss an die Besprechung vom 15. November 2018 in den darauffolgenden Wochen zu den Fragen der Veranlagungsbehörde zu äussern. Mit Schreiben vom 24. April 2019 habe sie diesbezüglich um Fristverlängerung ersucht. Die Fristverlängerungen seien jeweils mündlich gewährt worden; um sie zu belegen, reicht die Beschwerdeführerin die notariell beurkundeten Aussagen ihrer Steuervertreter ins Recht. Falls das Gericht diese mit Bezug auf das polnische Verfahren gemachten Aussagen als unzureichenden Beweis für die gewährten Fristerstreckungen erachte, seien die beiden Rechtsanwälte als Zeugen vorzuladen. Jedenfalls könne ihr nicht vorgehalten werden, nicht fristgerecht geantwortet zu haben.

3.4.3 Was unter den «ordentlichen Mitteln» zu verstehen ist, wird im DBA CH-PL nicht weiter definiert. Mit Bezug auf die Auslegung einer ähnlichen Klausel im Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den Niederlanden («übliche Mittel») nach völkerrechtlichen Regeln kommt das Bundesverwaltungsgericht zum Schluss, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel verlangt wird. 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. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Das Subsidiaritätsprinzip dient denn auch in erster Linie

dazu, den ersuchten Staat vor Überforderung zu schützen (zum Ganzen Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen).

3.4.4 Dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der fraglichen Informationen aufzufordern, führt nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere dann nicht, wenn die Person gemäss anwendbarem Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist. Es kann einem Staat auch nicht verwehrt werden, mit der steuerpflichtigen Person weiterhin in Kontakt zu bleiben bzw. diese zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfegesuch gestellt wurde (Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen).

3.4.5 Zwischen dem Ersuchen um Amtshilfe mit Schreiben vom 4. Dezember 2018 und der erwähnten Besprechung vom 15. November 2018 liegen über zwei Wochen, in welchen die Beschwerdeführerin zu den gestellten Fragen betreffend ihre Steuerverpflichtung hätte Stellung nehmen können. Es ist zudem mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass – auch wenn die Beschwerdeführerin geltend macht, die einzig offen gebliebene Frage im Rahmen der Steuerprüfung sei, wer die Sicherheiten für die ihr gewährten Bankkredite geleistet habe – sich aus den eingereichten Dokumenten nicht klar ergibt, worauf sich das Monate später Ende April 2019 gestellte Fristerstreckungsgesuch bezieht. Im Übrigen ist nicht aktenkundig, dass sich die Beschwerdeführerin bislang zu den gestellten Fragen geäussert hat, was ihr trotz des laufenden Amtshilfeverfahrens unbenommen geblieben wäre.

3.4.6 Unter diesen Umständen und gestützt auf die vorangehenden rechtlichen Erwägungen kann ihrem Vorbringen, es widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, einer steuerpflichtigen Person Gelegenheit zur Beantwortung von Fragen zu geben und praktisch gleichzeitig die erbetenen Informationen auf dem Amtshilfeweg geltend zu machen, nicht gefolgt werden. Dementsprechend überzeugt auch die Argumentation, das Amtshilfeersuchen sei vorzeitig erfolgt, obschon ein Zuwarten die innerstaatliche Steuerprüfung nicht gefährdet hätte, nicht. Vielmehr ist die Beschwerdeführerin bis anhin ihrer Pflicht zur Bekanntgabe von im Rahmen der Feststellung ihrer Steuerpflicht voraussichtlich relevanten Informationen nicht nachgekommen und hat der ersuchende Staat gestützt auf die vorhandenen Sachverhaltselemente berechtigterweise auf dem Amtshilfeweg um die fehlenden Informationen ersucht.

3.4.7 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann das Beweisverfahren geschlossen werden, wenn die noch im Raum stehenden Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen. Das Gericht kann demnach auf die Abnahme von Beweisen verzichten, wenn es aufgrund bereits erhobener Beweise oder aus anderen Gründen den rechtserheblichen Sachverhalt genügend geklärt hat und ohne Willkür annehmen kann, seine Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert. Diesfalls sind die entsprechenden Anträge im Rahmen einer antizipierten Beweiswürdigung abzuweisen (statt vieler BGE 134 I 140 E. 5.3, vgl. auch MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 3.144 mit Hinweisen).

Aufgrund vorangehender Ausführungen betrifft die offerierte Zeugeneinvernahme bezüglich Gewährung der Fristerstreckung im innerstaatlichen Verfahren (vgl. vorne E. 3.4.2) eine im vorliegenden Verfahren nicht erhebliche Tatsache. Demnach ist der entsprechende Beweisantrag in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen. Im Übrigen bleibt darauf hinzuweisen, dass der vom ersuchenden Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens geschilderte Sachverhalt ohnehin mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu entkräften wäre (vgl. vorne E. 2.2).

3.4.8 Zusammenfassend ist aufgrund des im Völkerrecht geltenden Vertrauensprinzips grundsätzlich auf die Zusage des TIEO, dass alle innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten ausgeschöpft sind, abzustellen. Die Beschwerdeführerin kann dieses Vertrauen allerdings erschüttern (vgl. vorne E. 2.2), was vorliegend jedoch auch durch die eingereichten Unterlagen nicht gelingt. Die Vorinstanz hat sich demnach zu Recht auf die vorgenannte Zusicherung gestützt und kein Beweisverfahren zu dieser Frage durchgeführt. Die entsprechende Rüge der Beschwerdeführerin ist somit nicht zu hören.

3.5

3.5.1 Die Beschwerdeführerin macht unter Verweis auf Art. 33-33b des polnischen Fiscal Audit Act vom 28. September 1991 (FAA), welcher regelt, ob und in welchem Umfang polnische Banken im Rahmen einer Betriebsprüfung eines Kunden Informationen zu erteilen haben, und auf eine entsprechende Zusammenfassung ihre damalige Vertreterin vom 7. Mai 2019 weiter geltend, die fraglichen Informationen wären nach polnischem Recht nicht erhältlich. Art. 33a FAA verpflichte Banken zwar, Steuerbehörden auf schriftliches Verlangen gewisse Informationen über Verfahrensparteien zu

erteilen, jedoch erst, nachdem Erstere Letztere erfolglos aufgefordert hätten, die fraglichen Informationen zu erteilen.

3.5.2 Nach Art. 25a Abs. 3 Bst. b DBA CH-PL ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach ihren sowie den polnischen Gesetzen oder ihrem und dem polnischen üblichen Verwaltungsverfahren nicht beschafft werden können (sog. Grundsatz der Reziprozität; vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Bst. f StAhiG). Die Erhältlichkeit von Informationen ist Teil des Reziprozitätsprinzips und von Art. 25a DBA CH-PL mit erfasst. Die Reziprozität beschränkt sich nämlich nicht bloss auf den Fall eines Amtshilfeersuchens in einem anderen Staat, sondern beinhaltet auch die Erhältlichkeit der Informationen in einem innerstaatlichen Verfahren. Zusammenfassend ist der ersuchte Staat nicht verpflichtet, über sein innerstaatliches Recht hinauszugehen, um dem ersuchenden Staat Informationen zu beschaffen oder herauszugeben. Er ist lediglich verpflichtet, dem ersuchenden Staat diejenigen Kanäle zur Informationsbeschaffung zur Verfügung zu stellen, die auch dem ersuchten Staat zur Durchführung seines innerstaatlichen Rechts offenstehen (Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.4 mit Hinweisen).

In der Praxis ist es oft schwierig zu ermitteln, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, weshalb das OECD-Amtshilfemusterabkommen vorsieht, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (vgl. vorne E. 2.2 und Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1 mit Hinweis).

3.5.3 In diesem Zusammenhang hält Art. 25a Abs. 5 DBA CH-PL, der nach Ansicht der Vorinstanz Art. 25a Abs. 3 DBA CH-PL relativiert, fest, dass letzterer Absatz in keinem Fall so auszulegen ist, als erlaube er es einem Vertragsstaat, die Erteilung von Informationen nur deshalb abzulehnen, weil sich die Informationen im Besitz einer Bank, einer anderen Finanzinstitution, eines Beauftragten, Bevollmächtigten oder Treuhänders befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Ungeachtet des Abs. 3 oder entgegenstehender Bestimmungen des innerstaatlichen

Rechts verfügen die Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaats demnach über die Befugnis, die Offenlegung der in diesem Absatz genannten Informationen durchzusetzen.

3.5.4 Polen hat ausdrücklich bestätigt, dass das Ersuchen im Einklang mit seiner Gesetzgebung und Verwaltungspraxis steht und es in der Lage ist, die Informationen in vergleichbaren Fällen zu beschaffen und an die Schweiz weiterzuleiten («*The request is in conformity with Polish law and administrative practice and is further in conformity with the provisions on the basis of which it is made. The requested information would be obtainable under Polish laws and the normal course of administrative practice in similar circumstances.*»). Im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen besteht grundsätzlich kein Anlass, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. vorne E. 2.2 zum völkerrechtlichen Vertrauensprinzip). Die vorgenannte Erklärung wird nicht sofort wegen offensichtlichen Fehlern, Lücken oder Widersprüchen entkräftet. Die Beschwerdeführerin macht unter Verweis auf polnisches Recht und ein Schreiben lediglich geltend, eine polnische Bank wäre in der vorliegenden Konstellation zur Auskunftserteilung weder verpflichtet noch ermächtigt, da die Veranlagungsbehörde die erwünschten Informationen zuerst bei ihr hätte einfordern müssen und erst im Fall einer Weigerung an die Bank als Informationsinhaberin gelangen dürfte. Die polnische Veranlagungsbehörde hat die Beschwerdeführerin jedoch aktenkundig um die fraglichen Informationen ersucht, deren betriebsinterne Beschaffung im Übrigen nicht derart aufwändig erscheint, dass sie noch nicht hätte erfolgen können. Die Beschwerdeführerin hat mittels Monate nach der entsprechenden behördlichen Anfrage gestellten Fristerstreckungsgesuchen und darauffolgendem Untätigbleiben der polnischen Behörde faktisch den Zugang zu den entsprechenden Informationen verweigert bzw. diesen zumindest ungebührlich verzögert (vgl. zu diesem Sachverhalt auch vorne E. 3.4.2), womit die Voraussetzungen zur Auskunftserteilung durch eine polnische Bank vorliegend wohl zu bejahen wären.

Es ist jedoch im Rahmen des Amtshilfeverfahrens grundsätzlich nicht Sache der schweizerischen Behörden, abzuklären, wie das relevante ausländische Recht angewendet wird. Allfällige Verstösse dagegen wären in Polen vor den dortigen Behörden geltend zu machen (vgl. vorne E. 3.3.2). Anlass, an der Bestätigung des ersuchenden Staats, in vergleichbaren Fällen Amtshilfe leisten zu können, zu zweifeln, besteht jedenfalls nicht, weshalb nicht näher auf das Verhältnis von Art. 25a Abs. 3 und 5 DBA CH-PL einzugehen und die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

4.

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.– festzusetzen und ausgangsgemäss der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG 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 BGG innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Marianne Ryter

Tanja Petrik-Haltiner

(Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.)

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: