



## Urteil vom 16. Dezember 2024

---

Besetzung

Richter Alexander Mistic (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Keita Mutombo,  
Gerichtsschreiber Kaspar Gerber.

---

Parteien

1. **A.**\_\_\_\_\_, (...),  
2. **B.**\_\_\_\_\_, (...),  
beide vertreten durch Dr. iur. Beat Badertscher,  
Rechtsanwalt, (...),  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

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

---

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** Mit Schreiben vom (Datum) hat die zuständige israelische Behörde (Ministry of Finance, Israel Tax Authority, International Tax Division [nachfolgend: MoF oder ITA]), gestützt auf Art. 5 des Übereinkommens vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010 (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters MAC; SR 0.652.1), von Israel ratifiziert am 31. August 2016 und von der Schweizerischen Eidgenossenschaft ratifiziert am 26. September 2016, ein Amtshilfeersuchen (nachfolgend: Amtshilfeersuchen) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet.

**A.b** Als vom Ersuchen betroffene Person wird A.\_\_\_\_\_, (...) (nachfolgend: betroffene Person), genannt. Diese Person steht – gemäss von der Schweiz automatisch ausgetauschten Finanzkonten – in Verbindung mit Bankkundenbeziehungen, welche anhand einer dem Amtshilfeersuchen beigelegten Liste bei den Banken (mehrere CH-Banken) identifiziert wurden.

**A.c** Nach Durchführung des innerstaatlichen Verfahrens hat die ESTV am 29. November 2023 eine Schlussverfügung u.a. an die betroffene Person erlassen, wonach dem ITA Amtshilfe geleistet werde. Besagte Schlussverfügung wurde B.\_\_\_\_\_ nicht eröffnet.

**A.d** Mit Schreiben vom 29. November 2023 und E-Mail vom 4. Dezember 2023 hat B.\_\_\_\_\_ gestützt auf Art. 14 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (SR 651.1; nachfolgend: StAhiG) ein Gesuch um Parteistellung an die ESTV gerichtet und um Zustellung einer Schlussverfügung gebeten.

**A.e** Mit Schreiben vom 11. Dezember 2023 hat die ESTV das Gesuch um Parteistellung abgelehnt.

**A.f** Daraufhin hat B.\_\_\_\_\_ mit E-Mail vom 12. Dezember 2023 um Erlass einer formellen Verfügung ersucht.

**A.g** Mit Verfügung vom 21. Dezember 2023 lehnte die ESTV den Parteistellungsantrag von B.\_\_\_\_\_ ab.

**B.**

**B.a** Dagegen erheben die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführer 1) und B.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführerin 2, gesamthaft auch Beschwerdeführende) am 22. Januar 2024 Beschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht und beantragen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer zu Lasten der ESTV:

1. Das Amtshilfeersuchen des MoF vom (Datum), ergänzt am (Datum), sei abzuweisen und die Verfügung vom 21. Dezember 2023 sei aufzuheben.
2. Es sei der betroffenen Person(en) und der beschwerdeberechtigten Person uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren.
3. Der «beschwerdeberechtigten Person» [Beschwerdeführerin 2] sei die Schlussverfügung ebenfalls zu eröffnen und die Parteistellung einzuräumen.
4. Es seien vom MoF weitere Erklärungen zu der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen zu verlangen.
5. Eventualiter seien sämtliche Namen und Identitäten vom Amtshilfeersuchen nicht betroffenen Personen zu schwärzen.
6. Subeventualiter seien lediglich die im Amtshilfeersuchen des MoF vom (Datum) ausdrücklich genannten und geforderten Unterlagen und Informationen herauszugeben, insbesondere die Bucket List sei nicht zu übermitteln.
7. Subsubeventualiter sei das ITA ausdrücklich auf das Spezialitätsprinzip hinzuweisen: «Das Ministry of Finance, Israel Tax Authority, wird auf die Einschränkungen bei der Verwendung der amtshilfeweise übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten gemäss den Amtshilfebestimmungen der MAC (Art. 22 Ziff. 1 und 2 MAC) aufmerksam gemacht, insbesondere darauf, dass die Informationen nur in Verfahren gegen die in Israel steuerpflichtige betroffene Person und für den im Ersuchen erwähnten Tatbestand verwendet werden dürfen und gemäss Art. 22 Ziff. 1 und 2 MAC geheim zu halten sind».

**B.b** In der Vernehmlassung vom 8. März 2024 schliesst die ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) auf vollständige und kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde, sofern diese «vor Gericht zulässig» sei.

**B.c** Mit Eingabe vom 15. März 2024 ersuchen die Beschwerdeführenden um Fristansetzung für eine Stellungnahme und um «Akteneinsicht in den verschlüsselten USB-Stick».

**B.d** Mit Zwischenverfügung vom 19. März 2024 heisst der Instruktionsrichter das Gesuch der Beschwerdeführenden vom 15. März 2024 um Einsicht in die Verfahrensakten (USB-Stick) gut.

**B.e** Nach Sichtung der erbetenen Verfahrensakten halten die Beschwerdeführenden mit Replik vom 15. April 2024 vollumfänglich an den mit der Beschwerde vom 22. Januar 2024 gestellten Rechtsbegehren fest.

**B.f** Mit ihren weiteren Eingaben vom 30. April 2024 (Vorinstanz) und vom 10. Juni 2024 (Beschwerdeführende) bekräftigen die Parteien ihre bisherigen Argumentationen.

**B.g** Gemäss Aufforderung in der Zwischenverfügung vom 10. Oktober 2024 reicht die Vorinstanz am 23. Oktober 2024 eine weitere Eingabe zur Parteistellung ein. Darauf lassen sich die Beschwerdeführenden am 11. November 2024 erneut vernehmen.

*Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die Akten wird – soweit dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.*

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

**1.1** Dem hier zu beurteilenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der ITA vom 15. Mai 2023 gestützt auf das MAC zugrunde. Dieses hält in seinem Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 1.1).

### **1.2**

**1.2.1** Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehört damit auch die Schlussverfügung der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen (Art. 32 VGG im Umkehrschluss und Art. 19 Abs. 5 StAhiG) sowie die dieser vorangehenden Verfügungen (vgl. Art. 19 Abs. 1 StAhiG).

**1.2.2** Verneint die Vorinstanz in einer Verfügung die Parteistellung einer Person, schliesst diese Verfügung das Verfahren für die entsprechende Person ab. Es wird ihr nicht möglich sein, diese Verfügung zusammen mit der Schlussverfügung anzufechten, weil sie über den Erlass der Schlussverfügung mangels Verfahrensstellung regelmässig gar nicht informiert wird. Daher ist eine solche Person berechtigt, die Verfügung, mit der ihr die Parteistellung verwehrt wird, anzufechten (Urteile des BVGer A-1510/2020 vom 6. Juli 2020 E. 1.2 [das BGer ist mit Entscheid 2C\_618/2020 vom 12. August 2020 auf die Beschwerde nicht eingetreten], A-630/2019 vom 12. April 2019 E. 1.2.2 [Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil 2C\_417/2019 vom 13. Juli 2020], A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 1.2.2 ff.).

Mit der hier angefochtenen Verfügung vom 21. Dezember 2023 hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin 2 (als Verfügungsadressatin) die Parteistellung abgesprochen. Letztere ist dadurch in ihren rechtlichen und tatsächlichen Interessen betroffen und erfüllt somit die Voraussetzungen zur Beschwerdeführung (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 5 Abs. 2 StAhiG und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist unter Vorbehalt des Nachfolgenden einzutreten.

**1.2.3** Mit ihrem Antrag Nr. 1, wonach das Amtshilfeersuchen des ITA abzuweisen und die Verfügung vom 21. Dezember 2023 aufzuheben sei, wenden sich die Beschwerdeführenden *implizit* auch gegen die Schlussverfügung vom 29. November 2023 (nachfolgend: Schlussverfügung) betreffend Informationsübermittlung über die betroffene Person. Die entsprechenden Vorbringen wurden hingegen ausserhalb der gesetzlichen Beschwerdefrist (E. 1.2.1) geltend gemacht. Darauf ist nicht einzutreten.

**1.2.4** Gleiches gilt in Bezug auf die Beschwerdeberechtigung des Beschwerdeführers 1. Der Beschwerdeführer 1 hat die ihn betreffenden Schlussverfügungen und die dort vorgesehene Amtshilfe in einer separaten Beschwerde (mit demselben Rechtsvertreter) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten (Verfahren A-7290/2023; vgl. auch Beschwerde, Rz. 2: «Sodann schliesst [die Beschwerdeführerin 2] sich den in den bereits erhobenen Beschwerden der betroffenen Personen und den gestellten Rechtsbegehren an [...]»). Weil der Beschwerdeführer 1 bereits dort die vorgesehene Amtshilfe angefochten hat, ist er insoweit nicht zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (vgl. Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.1). Anfechtungsobjekt bildet demnach einzig die Verfügung der Vorinstanz vom 21. Dezember 2023. Diesbezüglich ist der Beschwerdeführer 1 nicht Verfügungsadressat, da sich diese Verfügung – im Hinblick auf die von der Vorinstanz verneinte Parteistellung – einzig an die Beschwerdeführerin 2 richtet. Auch aus diesem Grund ist auf die Beschwerde des Beschwerdeführers 1 nicht einzutreten.

**1.2.5** Die Anträge der Beschwerdeführerin 2 Nr. 4-7 betreffen (materielle) Vorbringen, zu welchen sich die Vorinstanz in ihrer Verfügung vom 21. Dezember 2023 nicht geäußert hat. Auf die Anträge Nr. 4-7 ist nicht einzutreten. Hierbei kann offenbleiben, ob die Anträge Nr. 4-7 im auf eine unzulässige «Drittbeschwerde» (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2; Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.2) hinauslaufen. Auf die Anträge Nr. 1 (soweit die Verfügung vom 19. Dezember 2023 betreffend) sowie 2 und 3, die einen engen Sachzusammenhang mit der offensichtlich beantragten Parteistellung der Beschwerdeführerin 2 aufweisen, ist hingegen einzutreten.

**1.3** Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG).

## 2.

**2.1** Die Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts zur Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen (sowie die entsprechenden prozessualen Fragen), kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5 m.w.H. [Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil 2C\_156/2023 vom 21. März 2023]).

**2.2** In Bezug auf die Information über das laufende Amtshilfeverfahren wird zwischen den formell betroffenen Personen unterschieden, nämlich jenen, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden bzw. deren Steuerpflicht im ersuchenden Staat geprüft werden soll (Art. 3 Bst. a StAhiG), und weiteren Personen, die sonst (materiell) betroffen sind (vgl. Urteile des BVGer A-4192/2020 vom 25. März 2021 E. 2.2.1, A-6859/2019 vom 2. Dezember 2020 E. 2.7.1 und A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.1.5). Davon zu unterscheiden sind «nicht betroffene Personen» im Sinne von Art. 4 Abs. 3 StAhiG. Die Übermittlung von Informationen zu solchen Personen ist gemäss dieser Bestimmung 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 nur Personen geschützt werden, die schlichtweg nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung [Änderung des StAhiG], BBl 2015 5585, 5623; statt vieler: Urteil des BVGer A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.2.2 m.w.H.). In gewissen Konstellationen ist es aber unumgänglich, auch über Personen Informationen zu erteilen, welche nicht betroffene Personen sind. Können die ersuchten Informationen für die Steuerpflicht der im ersuchenden Staat zu steuernden Person «voraussichtlich erheblich» sein und ist ihre Übermittlung unter Verhältnismässigkeitsgesichtspunkten erforderlich, d.h. wenn die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der

Informationen den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würden, so sind sie dem ersuchenden Staat zu übermitteln (vgl. ausführlich mit Beispielen: BGE 144 II 29 E. 4.2.2 ff., 143 II 506 E. 5.2.1 und 142 II 161 E. 4.6.1; Urteile des BGer 2C\_67/2021 vom 28. Januar 2021 E. 3.1 und 2C\_387/2016 vom 5. März 2018 E. 5.1; zum Ganzen statt vieler: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.1 m.w.H. [das BGer ist mit Entscheid 2C\_393/2023 vom 19. Juli 2023 auf die Beschwerde nicht eingetreten]).

**2.3** Eine allfällige Beschwerdelegitimation von Personen, die von einem Amtshilfeersuchen nicht formell betroffen sind, beschränkt sich in jedem Fall darauf, Einwände betreffend die unredigierte Übermittlung ihrer Daten zu rügen (vgl. Urteil des BGer 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.2). Sie umfasst – mangels direkter Betroffenheit und entsprechendem schutzwürdigem Interesse – nicht die Berechtigung, gegen die Leistung der Amtshilfe an sich vorzugehen. In diesem Sinne erwog das Bundesgericht in BGE 139 II 404 E. 11.1, dass im Bereich der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen eine natürliche oder juristische Person rechtsprechungsgemäss zu Rechtsmitteln legitimiert sei, wenn sie von der verlangten Rechtshilfemassnahme unmittelbar betroffen werde. Für bloss indirekt Betroffene, insbesondere Personen, die zwar in den erhobenen Unterlagen erwähnt würden, aber nicht direkt von Zwangsmassnahmen betroffen bzw. Inhaber von sichergestellten Dokumenten seien, sei die Beschwerdebefugnis grundsätzlich zu verneinen (Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.2).

**2.4** Betreffend die Tragweite der Verfahrensgarantien von Personen, die vom Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht direkt betroffen sind, deren Name im Verfahren aber erscheint, hat sich das Bundesgericht jüngst geäussert. Es hat festgehalten, dass die ESTV gemäss Art. 14 Abs. 2 StAhiG nur gehalten sei, die vom Verfahren der Amtshilfe nicht betroffenen Personen, deren Name aber in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erscheine, über den Bestand dieses Verfahrens zu informieren, wenn deren Beschwerderecht im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG aus den Akten klarerweise hervorgehe bzw. «*evident*» sei (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.3.1 f.; Urteil 2C\_687/2019 E. 6.2 und 6.3.1). Gemäss Bundesgericht liefe es dem in der Steueramtshilfe besonders bedeutsamen Beschleunigungsgebot zuwider, wenn die ESTV auch Personen informieren müsste, deren Beschwerdeberechtigung nicht offensichtlich sei (vgl. dazu: BGE 146 I 172 E. 6.2 und 7.3.1; Urteil 2C\_687/2019 E. 6.2 und 6.3.1). Zudem schütze das Spezialitätsprinzip Dritte vor der Verwendung

ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat (BGE 147 II 13 E. 3.5; vgl. auch: E. 4.3.1; zum Ganzen: Urteil 2C\_687/2019 E. 6.2 sowie ferner BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.3 m.w.H.).

Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung drängt es sich auf, denjenigen Personen im Amtshilfeverfahren, die zwar in den Unterlagen erscheinen, deren Beschwerdelegitimation jedoch nicht evident erscheint, dann Rechtsschutz zu gewähren, wenn sie selbst um Teilnahme am Verfahren ersuchen. Ist Letzteres hingegen nicht der Fall, erscheinen nach Auffassung des Bundesgerichts die datenschutzrechtlichen Rechtsbehelfe und Rechtsmittel als genügend (zum Ganzen: Urteil 2C\_687/2019 E. 6.2 sowie ferner BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.3.3 m.w.H.).

**2.5** Als persönlich und direkt betroffen wird im Falle der Erhebung von Konteninformationen bzw. bei Konten- und Depotsperren der jeweilige Konto- und Depotinhaber angesehen. Bloss wirtschaftlich an einem Bankkonto oder Wertschriftendepot Berechtigte sind hingegen grundsätzlich nicht legitimiert, Rechtshilfemassnahmen anzufechten, welche die Bankverbindung betreffen (BGE 139 II 404 E. 2.1.1 [betreffend internationale Rechtshilfe in Strafsachen und internationale Amtshilfe in Börsenangelegenheiten] und 137 IV 134 E. 5.2.1). Die Beachtung der Grundsätze der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerfragen macht grundsätzlich Sinn, denn so kann auch in Fiskalangelegenheiten eine kohärente internationale Zusammenarbeit gewährleistet werden. Sie erweist sich als umso dringender, als die Parallelität dieser Verfahren auch vom Gesetzgeber gewollt ist (vgl. Botschaft zum Erlass eines Steueramtshilfegesetzes, 6. Juli 2011, BBI 2011 6193, 6224; BGE 139 V 404 E. 2.1.2).

### **3.**

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist der prozessuale Aspekt der Beschwerdelegitimation (E. 1.2) abzugrenzen von der hier strittigen und *materiell* zu beurteilenden Frage, ob der Beschwerdeführerin 2 im Amtshilfeverfahren in Bezug auf die betroffene Person Parteistellung zukommt. Deshalb ist im Folgenden auf die Rechtslage zur Parteistellung der Beschwerdeführerin 2 einzugehen (vgl. Urteil des BVGer A-1510/2020 vom 6. Juli 2020 E. 2.1).

**3.1** Unter Berufung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung macht die Beschwerdeführerin 2 geltend, sie sei aufgrund ihres Status als wirtschaftlich Berechtigte als beschwerdeberechtigt zu betrachten, weshalb ihr im Amtshilfeverfahren Parteistellung zukomme. Im Weiteren verletze die Verfügung der ESTV vom 21. Dezember 2023 hinsichtlich der Begründungsdichte den Anspruch auf rechtliches Gehör, sowie mangels sachlicher Rechtfertigung den verfassungsmässigen Anspruch auf Gleichbehandlung. Aus der Verfügung gehe nicht genügend hervor, inwiefern sich die Beschwerdeführerin 2 von den anderen wirtschaftlich Berechtigten unterscheiden solle, sodass gerade ihr kein Beschwerderecht eingeräumt werde. Zudem werde die Beschwerdeführerin 2 in der angefochtenen Verfügung als betroffene Person bezeichnet, was die Frage nach allfälligen weiteren Ersuchen aufwerfe, wovon die Beschwerdeführerin 2 nicht unterrichtet worden sei.

Die Beschwerdeführerin 2 sei aber nicht nur wirtschaftlich Berechtigte, sondern auch Begünstigte an den Trusts «C.\_\_\_\_\_ TRUST» und «D.\_\_\_\_\_ TRUST».

Die Beschwerdeführerin 2 rügt im Weiteren eine Verletzung der Rechtsgleichheit. Es sei nicht ersichtlich, weshalb die Vorinstanz den Personen (mehrere Einzelpersonen) Parteistellung gewähre, der Beschwerdeführerin 2 hingegen nicht.

Die OECD habe den Musterkommentar zu Art. 26 OECD-MA Ende Februar 2024 dahingehend ergänzt, dass die im Rahmen der steuerlichen Amtshilfe erhaltenen Informationen auch gegenüber Dritten verwendet werden dürften, die im ursprünglichen Ersuchen nicht genannt würden. Damit werde der Grundsatz der personellen Spezialität aufgrund der dynamischen Übernahme des OECD-Kommentars und das Spezialitätsprinzip in seiner bisherigen Form aufgegeben. Da die Vorinstanz den Grundsatz der personellen Spezialität aufgegeben habe, müsse sie künftig Drittbetroffenen den gleichen Rechtsschutz einschliesslich des rechtlichen Gehörs gewähren wie den betroffenen Personen selbst.

**3.2** Die Vorinstanz entgegnet, die Beschwerdeführerin 2 sei vom Amtshilfeverfahren nicht formell betroffen. Zwar bringe sie, die Beschwerdeführerin 2, richtigerweise vor, dass sie in den von ihr genannten Unterlagen als wirtschaftlich Berechtigte sowie auch als Begünstigte erscheine. In ihrer Eigenschaft als wirtschaftlich Berechtigte komme ihr (der Beschwerdeführerin 2) unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung

hingegen keine Parteistellung zu. Die von der Beschwerdeführerin 2 genannten Personen (mehrere Einzelpersonen) seien Kontoinhaber oder Trustees eines Kontoinhabers. Ihnen komme aus diesem Grund eine andere Stellung im Amtshilfeverfahren zu als der Beschwerdeführerin 2.

Dass die Beschwerdeführerin 2 in der angefochtenen Verfügung als betroffene Person bezeichnet werde, vermöge nicht zu indizieren, dass ihr auch im Amtshilfeverfahren selbst Parteistellung zugesprochen werde, beziehe sich das «betroffen» doch alleinig auf die Verfügung vom 21. Dezember 2023, in welcher der Antrag auf Parteistellung der Beschwerdeführerin 2 abgewiesen werde.

Sie – so die Vorinstanz abschliessend – habe in der Schlussverfügungen (in Bezug auf die betroffene Person) im Dispositiv unter Ziff. 2 festgehalten, dass sie die ITA darauf hinweisen werde, dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gegen die betroffene/n Person/en und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürften und der Geheimhaltung nach Art. 22 MAC unterlägen.

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** Nach unbestrittener Darstellung hat die Beschwerdeführerin 2 die Eigenschaft einer wirtschaftlich Berechtigten an den Trusts «C. \_\_\_\_\_ TRUST», (...), «D. \_\_\_\_\_ TRUST», (...), «E. \_\_\_\_\_ TRUST», (...), «F. \_\_\_\_\_ TRUST», (...), «G. \_\_\_\_\_ L.P.», (...), inne (vgl. Anwaltsvollmachten der Beschwerdeführerin 2, worin sie für besagte Trusts jeweils «as beneficial owner» bezeichnet wird [Beschwerdebeilage Nr. 1]; Verfügung vom 21. Dezember 2023, S. 3; Beschwerde, Rz. 3; Vernehmlassung, Ziff. 2; Eingabe der Vorinstanz vom 23. Oktober 2024, Ziff. 1). Die Vorinstanz anerkennt aber auch, dass die Beschwerdeführerin 2 in den Replikbeilagen 1 bis 4 auf dem Formular T, Declaration for Trusts als *Begünstigte* (beneficiary) ausgewiesen wird (Eingabe der Vorinstanz vom 23. Oktober 2024, Ziff. 1).

**4.1.2** Allerdings ist es mit der Vorinstanz für die Beurteilung der Parteistellung der Beschwerdeführerin 2 nicht von Bedeutung, ob diese von der Bank als Begünstigte oder als wirtschaftlich Berechtigte bezeichnet wurde (vgl. zum Ganzen die Eingabe der Vorinstanz vom 23. Oktober 2024, Ziff. 1). Jüngst hat auch das Bundesgericht die «Rechtstellung der Begünstigten gewisser Trusts» als «typisches Beispiel» einer eines «Nutzungsbeziehung» bzw. «beneficially owned» bezeichnet (Urteil des BGer

9C\_635/2023 vom 3. Oktober 2024 E. 8.1). Begünstigte wie auch wirtschaftlich Berechtigte sind vorliegend insoweit als gleichwertig anzusehen, als dass ihnen in Verfahren ohne direkte Betroffenheit am Amtshilfverfahren einzig die Rolle einer unbeteiligten Drittperson ohne schutzwürdiges Interesse zukommt. Dieser ist weder nach Art. 14 StAhiG noch nach Art. 19 StAhiG Parteistellung zu gewähren. Die Recherche über die genaue Definition des «Begünstigten» bei der Bank würde den Rahmen einer blossen Plausibilitätskontrolle sprengen und gehört nicht zum Aufgabenbereich der Vorinstanz als Informationsaustauschbehörde (zur Plausibilitätskontrolle: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.; Urteil des BVGer A-179/2022 vom 14. Februar 2023 E. 2.5.2.3 m.w.H.).

**4.1.3** Die Beschwerdeführerin 2 ist vorliegend weder als betroffene Person vom Amtshilfeersuchen tangiert, noch ist sie Inhaberin der Bankbeziehung, auf die sich das Amtshilfeersuchen der ITA abstützt. Somit kommt der Beschwerdeführerin 2 in ihrer Eigenschaft als wirtschaftlich Berechtigte nach Massgabe der einschlägigen Rechtsprechung (E. 2.5) mangels Evidenz (E. 2.4) keine Parteistellung im Amtshilfverfahren zu.

**4.1.4** Was die Beschwerdeführerin 2 dagegen und zur Begründung ihres schutzwürdigen Interesses bzw. ihrer Parteistellung vorbringt und nachfolgend zu prüfen ist, vermag nicht zu überzeugen.

## **4.2**

**4.2.1** Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.4.1 offengelassen, ob ein Dritter, der innert der 30-tägigen Beschwerdefrist (nach Eröffnung der Schlussverfügung an die betroffene Person) Beschwerde erhebt, legitimiert ist, obwohl er zu Recht keine Möglichkeit zur Teilnahme am vorinstanzlichen Verfahren erhalten hat. Denn in diesem Fall stelle sich die Problematik des Beschleunigungsgebots nicht gleichermassen. Dies würde zudem der Rechtsprechung des Bundesgerichts Rechnung tragen, die besagt, dass es – zumindest im Verfahren vor der ESTV – empfehlenswert (aber nicht zwingend) sei, solchen Dritten die Teilnahme am Amtshilfverfahren zu ermöglichen, wenn sie dies wünschten (BGE 146 I 172 E. 7.2; E. 1.3.3 zweiter Absatz). Diese Konstellation ist hier nicht gegeben. Streitgegenstand ist vorliegend einzig die Parteistellung der Beschwerdeführerin 2, nicht die Schlussverfügung betreffend die betroffene Person. Demnach muss die im Urteil A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.4.1 offengelassene Frage auch im vorliegenden Fall nicht entschieden werden.

**4.2.2** Zwar wird die Beschwerdeführerin 2 in der Verfügung der Vorinstanz vom 21. Dezember 2023 als «betroffene Person» bezeichnet. Das «betroffen» bezieht sich jedoch nach zutreffender Auffassung der Vorinstanz einzig auf die Verfügung vom 21. Dezember 2023, in welcher der Antrag auf Parteistellung der Beschwerdeführerin 2 abgewiesen wird (vgl. E. 3.2).

### **4.3**

**4.3.1** Nach ständiger Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1, A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5). Die in den Unterlagen erwähnten Personen sind damit durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (BGE 147 II 13 E. 3.4.3 und E. 3.5 sowie 146 I 172 E. 7.1.3). Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1, 115 Ib 373 E. 8 und 107 Ib 264 E. 4b; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 2.1 m.w.H.).

**4.3.2** Hinsichtlich des Kommentars zum Musterabkommen zum Spezialitätsprinzip (nachfolgend: Kommentar) ist Folgendes festzuhalten: Die angefochtene Verfügung der Vorinstanz datiert vom 21. Dezember 2023. Die OECD hat den Kommentar am 19. Februar 2024, also rund zwei Monate später, präzisiert. Die Vorinstanz erklärte hierzu am 19. März 2024, dass «diese Präzisierung» [...] «ab sofort» von ihr «umgesetzt» werde (siehe die Fachinformation des Sekretariats für internationale Finanzfragen SIF: «Die OECD präzisiert den Kommentar zu Artikel 26 [Informationsaustausch] des Musterabkommens»; abrufbar unter [https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/oecd\\_musterabkommen.html](https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fachinformationen/oecd_musterabkommen.html); letztmals abgerufen am 14. November 2024; vgl. auch Beschwerdebeilage Nr. 9). Die besagte Präzisierung des Kommentars ist folglich für das Beschwerdeverfahren nicht relevant (vgl. auch Urteil des BVGer A-5157/2023 vom 28. August 2024 E. 3.3 betreffend die dort nicht

zu klärende Frage, was die Änderung des Kommentars «allenfalls für zukünftige» Amtshilfeverfahren mit Bulgarien bedeutet). Somit ist nicht näher auf deren Regelungsgehalt, insbesondere nicht in Bezug auf die durch die Präzisierung möglicherweise bewirkte Parteistellung eines erweiterten Kreises von Drittpersonen wegen eines schutzwürdigen Interesses im Sinne von Art. 48 VwVG bzw. Art. 14 und 19 StAhiG einzugehen.

**4.3.3** Die Vorinstanz hat in der Schlussverfügungen (betreffend die betroffene Person) im Dispositiv unter Ziff. 2 unbestrittenermassen auf die Verwendungsbeschränkungen der zu übermittelnden Informationen hingewiesen, «dass die übermittelten Informationen nur in Verfahren gegen die betroffene/n Person/en und nur für den im Ersuchen genannten Sachverhalt verwertet werden dürfen und der Geheimhaltung nach Artikel 22 MAC unterliegen» (Eingabe der Vorinstanz vom 30. April 2024, Rz. 1; vgl. auch E. 3.2). Die Beschwerdeführerin 2 ist somit nicht jene Person, deren Besteuerung in Israel festgesetzt werden soll. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips und mangels entgegenstehender aktenkundiger Hinweise ist davon auszugehen, dass sich Israel an die von der Vorinstanz festgeschriebene Verwendungsbeschränkung halten wird (E. 4.3.1). Der Antrag Nr. 7 der Beschwerdeführerin 2, auf den ohnehin nicht einzutreten ist (E. 1.2.3), zielt auch inhaltlich ins Leere.

#### **4.4**

**4.4.1** Das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999; nachfolgend: BV, SR 101) gebietet den Behörden, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Es ist verletzt, wenn hinsichtlich einer wesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein sachlicher Grund nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterbleiben, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen (vgl. BGE 147 I 1 E. 5.2, 143 V 139 E. 6.2.3 und 136 I 17 E. 5.3; Urteil des BVGer A-959/2024 vom 21. August 2024 E. 3.3.2).

**4.4.2** Die von der Beschwerdeführerin 2 in ihrer Replik (Rz. 16) genannten Personen (mehrere Einzelpersonen) sind weder Adressaten der angefochtenen Verfügung vom 21. Dezember 2023 noch Prozessbeteiligte im vorliegenden Verfahren. Auf deren rechtlichen Status ist daher nicht weiter einzugehen, zumal dies Drittinteressen betrifft (E. 1.2.5). Anzumerken ist immerhin, dass nach insoweit unbestrittener Aktenlage besagte Personen Kontoinhaber oder Trustees eines Kontoinhabers sind (Eingabe der

Vorinstanz vom 30. April 2024, Ziff. 2). Sie haben rechtsprechungsgemäss (E. 2.5) eine andere Stellung im Amtshilfverfahren als die Beschwerdeführerin 2. Eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots (E. 4.4.1) ist aus diesem Grund nicht ersichtlich.

## **4.5**

**4.5.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV umfasst diverse Teilgehalte, darunter das Akteneinsichtsrecht, das Recht auf Informationen über den Verfahrensausgang und das Recht auf einen begründeten Entscheid. Es stellt ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst letztlich alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; Urteil des BVGer A-7503/2016 vom 16. Januar 2018 E. 4.4). Der Träger des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist, wer einen durchsetzbaren Anspruch auf Verfahrensteilnahme als Partei hat. Solange die Parteistellung nicht feststeht, dürfen auch keine aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fließenden Rechte, wie das Akteneinsichtsrecht, gewährt werden (Urteil des BGer 1A.72/2002 vom 19. August 2002 E. 2; Urteil des BVGer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 1.4).

**4.5.2** Das rechtliche Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in seiner Entscheidfindung berücksichtigt. Nicht erforderlich ist, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Es müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 141 IV 249 E. 1.3.1 m.w.H.).

**4.5.3** Mangels Parteistellung der Beschwerdeführerin 2 im Amtshilfverfahren betreffend die betroffene Person ist ihr Hauptantrag (Antrag Nr. 1) auf «Abweisung des Amtshilfeersuchen» des ITA abzuweisen (vgl. E. 3). Sie kann sich (ohne besagte Parteistellung) auch nicht auf weitere, aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fließenden Rechte berufen. Aufgrund fehlender Parteistellung ist der Beschwerdeführerin 2 in Abweisung ihres Antrags Nr. 2 keine über die mit Zwischenverfügung des Instruktionsrichter

vom 19. März 2024 hinausgehende Einsicht in die Verfahrensakten (Sachverhalt Bst. B.d) zu gewähren. Aus demselben Grund ist der Beschwerdeführerin 2 entgegen ihrem abzuweisenden Antrag Nr. 3 auch die Schlussverfügung betreffend die betroffene Person nicht zu eröffnen. Immerhin ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin 2 eine sachgerechte Anfechtung der vorinstanzlichen Verfügung vom 21. Dezember 2023 offensichtlich möglich war, wie ihrer Beschwerde und ihren nachfolgenden Eingaben zu entnehmen ist. Eine Verletzung der Begründungspflicht ist daher nicht ersichtlich (E. 4.5.2).

**4.6** Schliesslich ist auch daran zu erinnern, dass die Beschwerdeführerin 2 ihr Recht auf informationelle Selbstbestimmung, wenn die Datenübermittlung auf rechtswidrige Weise oder ohne gesetzliche Grundlage erfolgen soll, auch im Rahmen eines datenschutzrechtlichen Verfahrens geltend machen kann (Art. 6 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz [DSG, SR 235.1]; vgl. Urteile des BGer 4A\_144/2018 vom 21. Januar 2019 und 4A\_390/2017 vom 23. November 2017), und zwar unabhängig von der Frage, ob die Informationen für Steuerzwecke gegen sie verwendet werden können (vgl. dazu das Urteil des EGMR i.S. *M.N. gegen San Marino* [28005/12] vom 7. Juli 2015 §§ 78 ff.). Folglich bleibt ihr aus Art. 8 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) und Art. 13 BV abgeleitetes Recht gewahrt, selbst wenn sie nicht am Amtshilfeverfahren teilnehmen konnte. Darüber hinaus kann sie sich auch nach der Übermittlung der sie betreffenden Informationen insofern wehren, als sie zum einen vom ersuchten Staat (vorliegend der Schweiz) verlangen kann, dass eine nachträgliche Zustimmung zur abkommensfremden, im Widerspruch zum Spezialitätsprinzip stehenden Verwendung der Informationen nicht erteilt wird, und zum anderen im ersuchenden Staat geltend machen kann, dass die übermittelten Informationen infolge des Spezialitätsprinzips nicht gegen sie verwendet werden dürfen, sofern nicht ein neues, gegen sie gerichtetes Amtshilfeverfahren aufgenommen wird (vgl. Urteil des BVer A-5794/2022 vom 3. Juli 2023 E. 3.4.3 m.w.H.).

## **5.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführerin 2 im aufgrund des Amtshilfeersuchens eingeleiteten Amtshilfeverfahren betreffend die betroffene Person keine Parteistellung einzuräumen ist. Die vorinstanzliche Verfügung vom 21. Dezember 2023 verletzt kein Bundesrecht. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (Urteil des BVer A-1510/2020 vom 6. Juli 2020 E. 3.5).

**6.**

**6.1** Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den vollständig unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 2'500.- festzusetzen (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]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

**6.2** 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).

**7.**

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.

(Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Der von ihnen in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführenden und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Alexander Misic

Kaspar Gerber

**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: