Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-2292/2019

Urteil vom 6. November 2019

Besetzung

Richterin Sonja Bossart Meier (Vorsitz),
Richter Raphaël Gani, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiberin Dominique da Silva.

Parteien

A._____,
(…),
vertreten durch
Dr. iur. Ilias S. Bissias, Rechtsanwalt,
Wehinger Kaelin Ferrari AG,
(…),
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-GR).

Sachverhalt:

A.

A.a Mit Datum vom (Datum) 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 2012 bis 31. Dezember 2014. Begründet wird das Ersuchen damit, dass die griechische Steuerbehörde eine Steuerprüfung der Einkommenssteuern der betroffenen Person durchführe und dass habe ermittelt werden können, dass diese ein Portfolio bei der Bank B._____ habe. Mit den von der betroffenen Person auf Nachfrage eingereichten Unterlagen habe nicht festgestellt werden können, ob das Portfoliovermögen aus nicht deklariertem Einkommen entstanden sei oder ob Kapitalerträge aus der Verwaltung des Portfolios vorlägen. Im Einzelnen handle es sich um das folgende Portfolio:

(…) (Wiedergabe Portfolio)

Hierzu hat die griechische Steuerbehörde um folgende Informationen ersucht:

(…) (Wiedergabe ersuchte Informationen)

B.

Da die IAPR in ihrem Ersuchen eine «statute of limitation» am 31. Dezember 2018 erwähnte, erkundigte sich die ESTV mit E-Mail vom (Datum) bei der griechischen Behörde, ob die Informationen auch nach dem 31. Dezember 2018 noch nützlich seien, was mit Antwortschreiben vom (Datum) bejaht wurde.

C.

Am 3. Dezember 2018 erliess die ESTV gegenüber der Bank B._____

eine Editionsverfügung, welcher die Bank fristgerecht nachkam. Darüber hinaus wurde die betroffene Person von der Bank B._____ am 17. Dezember 2018 über das Amtshilfeverfahren informiert.

D.
Mit Schreiben vom 9. Januar 2019 – und somit innert verlängerter Frist – zeigte der Vertreter der betroffenen Person der ESTV an, dass er als Zustellungsbevollmächtigter in der Schweiz bestimmt und mit der Wahrung der Interessen beauftragt worden sei.

E.
Am 15. Januar 2019 forderte die ESTV weitere Informationen von der Bank B._____ an, welche die Bank fristgerecht lieferte.

F.
Die betroffene Person wurde mit Schreiben vom 26. Februar 2019 über die beabsichtigte Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde orientiert und es wurde dem Vertreter Akteneinsicht gewährt.

G.
Mit innert der gewährten Fristerstreckung eingereichten Stellungnahme vom 20. März 2019 teilte die betroffene Person mit, dass sie der Übermittlung nicht zustimme, da sowohl die formellen als auch die materiellen Erfordernisse der Amtshilfe nicht erfüllt seien.

H.
Die ESTV sieht demgegenüber die formellen und 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 Bundegesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1) im vorliegenden Fall als erfüllt an und erliess am 11. April 2019 eine Schlussverfügung, nach welcher der ersuchenden Behörde folgende Informationen für den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2014 übermittelt werden sollen:

(…) (Wiedergabe Fragen und Antworten)

I.
Gegen diese Schlussverfügung erhob die betroffene Person (nachfolgend auch Beschwerdeführer) am 10. Mai 2019 innert Frist Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht. Es wird beantragt, es sei die Schlussverfügung

der Vorinstanz vom 11. April 2019 im Zusammenhang mit dem Amtshilfeersuchen der griechischen «Independent Authority for Public Revenue» datiert (Datum), vollumfänglich aufzuheben. Es sei die Amtshilfe den griechischen Behörden zu verweigern. Eventualiter sei die Schlussverfügung aufzuheben und das Verfahren an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Laut Beschwerdeführer beruhe das Amtshilfeersuchen der IAPR bewusst auf Informationen, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden seien (Bankdatendiebstahl Bank B._____, Angelegenheit Hervé Falciani). Diese Tatsache sei verschwiegen worden und bei der Sachverhaltsdarstellung durch die ersuchende Behörde eine falsche Erklärung über die wahre Informationsquelle ihrer Bankdaten abgegeben worden. Die Vorinstanz sei daher durch das Bundesverwaltungsgericht anzuweisen bei der ersuchenden Behörde in Bezug auf ebendiese Informationsquelle nachzufragen. Weiter sei für die Unterlagen betreffend das Steuerjahr 2012 infolge Verjährung die voraussichtliche Erheblichkeit nicht mehr gegeben.

J.
Die ESTV beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 5. Juli 2019 die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

K.
Mit Eingabe vom 22. Juli 2019 stellt der Beschwerdeführer erneut einen Antrag auf Auskunftserteilung im Sinne einer Rückfrage bei der ersuchenden Behörde über die genaue Informationsquelle der Bankdaten des Beschwerdeführers bei der Bank B._____ sowie über die Frage der voraussichtlichen Erheblichkeit der geforderten Informationen betreffend den Zeitraum vom 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 infolge Verjährung.

L.
Auf die detaillierten Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die eingereichten Unterlagen wird, soweit entscheidwesentlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der griechischen IAPR vom 16. November 2018 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 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 zum DBA CH-GR (AS 2012 637 635, nachfolgend: Änderungsprotokoll) geregelt. Demzufolge findet die vorgenannte Bestimmung auf Auskunftsersuchen 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 BBl 2011 627, 631 f., insbesondere auch zu den bestehenden Abweichungen zum OECD-MA).

2.1.2 Im Zusatzprotokoll zum DBA CH-GR vom 2. August 2012 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».

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 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-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

2.2

2.2.1 Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind».

Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Nur wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, findet Art. 7 Bst. c StAhiG Anwendung. Ob Letzteres gegeben ist, bestimmt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, VRK). Sieht das Völkerrecht die (blosse) Möglichkeit vor, die Amtshilfe aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben zu verweigern, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten, womit der Bestimmung nur insofern eine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteile des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 5.2.1, A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.1).

2.2.2 Ein in Kraft stehender völkerrechtlicher Vertrag bindet gemäss Art. 26 VRK die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen. Dieser Grundsatz gebietet die redliche, von Spitzfindigkeiten und Winkelzügen freie Auslegung von vertraglichen Bestimmungen. Eine Auslegung nach Treu und Glauben beachtet auch das Rechtsmissbrauchsverbot einschliesslich des Verbots des venire contra factum proprium (Urteil des BGer 2C_1044/2016 vom 6. August 2018 E. 2.3.1, 2C_498/2013 vom 29. April 2014 E. 5.1, m.w.H.; Urteil des BVGer A-8400/2015 vom 21. März 2016 E. 2.1.2). Als prominenteste Ausprägung von Treu und Glauben gilt der Schutz legitimer Erwartungen (Vertrauensschutz). Die Vertragspartei ist zu schützen, wenn sie einer Bestimmung oder einem Ausdruck diejenige Bedeutung beimisst, die aufgrund eingenommener Haltung, Aussagen oder Versprechen der anderen Partei legitimerweise erwartet werden darf. Aus Treu und Glauben fliesst auch die Pflicht, fair, aufrichtig und vernünftig zu agieren. Die Verschaffung ungerechtfertigter Vorteile ist verpönt. Letztlich verbietet dieser Grundsatz rechtsmissbräuchliche Handlungen einer Vertragspartei. Vertragliche Verpflichtungen sollen nicht umgangen und

Rechte nicht in schädigender Weise ausgeübt werden (vgl. RENÉ MATTEOTTI/NICOLE ELISCHA KRENGER in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, Einleitung N 130; zum Ganzen Urteil des BVGer A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.2).

2.2.3 In der Doktrin wird zwar teilweise die Auffassung vertreten, dass die Verwendung entwendeter Bankdaten durch einen ersuchenden Staat schon für sich allein gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts verstosse (vgl. dazu ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, Jusletter vom 23. November 2015, N. 44; vgl. auch ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, S. 204 ff., insb. S. 208 f.). Dieser Auffassung kann aber im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gefolgt werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat dann treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, sich ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann somit aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde. Ebenso wenig kann bei einer «blossen» Verwendung von illegal erworbenen Daten – ohne das Vorliegen der erwähnten qualifizierenden Elemente eines Kaufs der Daten durch den ersuchenden Staat selbst oder einer Zusicherung, diese nicht zu verwenden – per se von der Wahrung des Grundsatzes von Treu und Glauben ausgegangen werden. Vielmehr kann sich das Verhalten des ersuchenden Staates auch aus anderen Gründen als treuwidrig erweisen, weswegen jeweils der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten ist, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.3; Urteile des BGer 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3, 2C_88/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 5.3 f., 2C_819/2017 vom 2. August 2018 E. 2.2.2 f., 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3; Urteile des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 5.2.2, A-6290/2017 vom 12. Oktober 2018 E. 3.2.3).

Damit können selbstredend auch andere Gründe als die vorgenannten ein Verhalten des ersuchenden Staates als treuwidrig erscheinen lassen (vgl. dazu etwa Urteil des BVGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3 ff.).

2.3

2.3.1 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).

2.3.2 Die «voraussichtliche Erheblichkeit» von geforderten Informationen muss sich bereits aus dem Amtshilfeersuchen ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.5, je m.w.H.). Würde dies nicht verlangt, könnten Ersuchen aufs Geratewohl gestellt werden («fishing expedition») und die ersuchte Behörde müsste die Unterlagen auch dann zur Verfügung stellen, wenn sie erst nach deren Erhebung deren voraussichtliche Erheblichkeit feststellen würde. Dem «voraussichtlich» kommt somit eine doppelte Bedeutung zu: Zum einen bezieht es sich darauf, dass der ersuchende Staat die Erheblichkeit voraussehen und diese dem 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.).

2.3.3 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).

Es ist im Übrigen nicht ausgeschlossen, dass die Entwicklung der Umstände ausnahmsweise dazu führt, dass die Bedingung der voraussichtlichen Erheblichkeit im Laufe des Verfahrens untergeht. Dann ist es an der Partei, die sich darauf beruft, dies nachzuweisen (BGE 144 II 206 E. 4.3 dritter Absatz, Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018, E. 2.1.1.2).

2.3.4 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).

3.

3.1

3.1.1 Der Beschwerdeführer bringt zum einen vor, dass die Untersuchungen der griechischen Steuerbehörden gegen ihn nur aufgrund der in Griechenland im Jahr 2012 veröffentlichten sog. «Lagarde-Liste», welche auch den Namen des Beschwerdeführers umfasse, erfolgt sei. Das vorliegende Ersuchen beruhe auf nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen, weswegen darauf nicht einzutreten sei (Beschwerde Rz. 22). Des Weiteren bringt der Beschwerdeführer vor, dass, weil die ersuchende Behörde die vorgenannten Informationen verschwiegen und bei der Sachverhaltsdarstellung der Vorinstanz eine falsche Erklärung über die wahre Informationsquelle ihrer Bankdaten gemacht habe, nämlich, dass das Portfolio des Beschwerdeführers im Rahmen einer Steuerprüfung ermittelt worden sei, der schlechte Glaube der IAPR nachgewiesen sei. Dieser schlechte Glaube müsse aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips zur Verweigerung der Amtshilfe führen. Die wissentliche Abgabe einer falschen Erklärung unterscheide den vorliegenden Fall vom Sachverhalt

des Urteils des BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 (vgl. Beschwerde Rz. 23 ff.). Es sei daher zur Abklärung der Sach- und Rechtslage angebracht, dass bei der ersuchenden Behörde nachgefragt werde, ob diese die Informationen über die gegenständliche Bankbeziehung des Beschwerdeführers über die «Lagarde-Liste» beschafft habe (Beschwerde Rz. 24).

3.1.2 Das blosse Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat stellt für sich alleine betrachtet noch kein per se treuwidriges Verhalten dar (vgl. E. 2.2.3 hiervor). Sodann wird nicht vorgebracht (und ist auch nicht ersichtlich), dass der ersuchende Staat die den fraglichen Informationen zugrundeliegende Daten entgeltlich erworben hätte. Darüber hinaus hat Griechenland auch keine vertragliche Zusicherung abgegeben, nach welcher es keine durch andere Staaten entsprechend erworbene Daten verwenden wolle (im Gegensatz etwa zu Frankreich, welches eine ausdrückliche Zusicherung abgegeben hatte, die Daten, welche von Falciani entwendet wurden, nicht zu verwenden; siehe dazu BGE 143 II 224). Aus dem massgeblichen Abkommen erwächst Griechenland keine derartige Verpflichtung. Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass selbst wenn die Informationen der griechischen Behörden tatsächlich auf passiv erlangten gestohlenen Daten beruhen, grundsätzlich auf ein solches Ersuchen eingetreten werden darf (vgl. zum Ganzen E. 2.2.3 hiervor).

Gemäss der Rechtsprechung ist im Einzelfall zu prüfen, ob der ersuchenden Behörde allenfalls ein anderweitiges treuwidriges Verhalten vorzuwerfen ist (vgl. E. 2.2.3 hiervor). Ein dahingehendes Verhalten ist allerdings im vorliegenden Fall nicht ersichtlich. Anders als vom Beschwerdeführer geltend gemacht, kann auch nicht angenommen werden, dass die ersuchende Behörde «falsche» Angaben bzw. Erklärungen gemacht habe. Vielmehr äussert sich die ersuchende Behörde gar nicht weitergehend zur Frage der Herkunft der Informationen.

Es ist der Vorinstanz weiter zuzustimmen, dass die griechischen Behörden grundsätzlich gestützt auf das DBA CH-GR nicht verpflichtet sind, die Herkunft ihrer Informationen im Rahmen des Amtshilfeersuchens offenzulegen. Darüber hinaus hat sich das Bundesgericht jüngst dahingehend geäussert, dass sich ein ersuchender Staat selbst dann nicht treuwidrig verhält, wenn er entgegen der Aufforderung der ESTV keine ausdrückliche Zusicherung über die legale Herkunft der in einem Amtshilfeersuchen enthaltenen Informationen abgibt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 vom E. 3.4.2, siehe dazu auch die in der

Lehre geäusserte Kritik: RENÉ MATTEOTTI/TATJANA WINGEIER, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten aus dem zweiten Halbjahr 2018, in ASA 87 [2018/2019], S. 771 ff., S. 776). Dies gilt natürlich lediglich vor dem Hintergrund, dass – wie im hier zu beurteilenden Fall ebenfalls – keine entsprechende Verpflichtung durch den Vertragsstaat eingegangen wurde. Unter Berücksichtigung des im Rahmen von internationalen Beziehungen grundsätzlich vorausgesetzten guten Glaubens des ersuchenden Staates, genügen die vom Beschwerdeführer gemachten Vorbringen damit nicht, um den griechischen Behörden ein treuwidriges Verhalten zu attestieren. Aufgrund des Gesagten ist es nicht schädlich, wenn die ersuchende Behörde die Daten über die «Lagarde-Liste» erhalten hat und diese Frage braucht nicht weiter (bei der ersuchenden Behörde) abgeklärt zu werden. Folglich ist der diesbezügliche Antrag des Beschwerdeführers in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. dazu E. 1.5 hiervor) abzuweisen.

3.2

3.2.1 Zum anderen bestreitet der Beschwerdeführer die voraussichtliche Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen wegen Eintritts der Verjährung. Er führt hierzu ins Feld, dass die Steuerforderung des griechischen Staates für das Steuerjahr 2012 bereits am 31. Dezember 2018 verjährt sei und stützt sich dabei auf ein Rechtsgutachten (Beschwerde Rz. 28 sowie Beilage Nr. 9). Die Verjährung sei auch der Grund, weshalb die IAPR in ihrem Ersuchen «eine Frist zur Übermittlung der verlangten Informationen bis zum 31. Dezember 2018 angesetzt» habe (Beschwerde Rz. 29). Damit habe die IAPR selbst auf die drohende Verjährung indirekt hingewiesen und es könne auf diese Erklärung aufgrund des Vertrauensprinzips abgestellt werden, ohne dass das innerstaatliche griechische Recht unbedingt geprüft werden müsse (Beschwerde Rz. 30). Dabei sei der Umstand unwesentlich, dass die ersuchende Behörde am (Datum) auf die Übermittlung der Unterlagen ohne weitere Begründung nicht verzichtet habe. Die ersuchende Behörde habe (anders als im Sachverhalt, dem das Urteil des BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2017 zugrunde liege) nicht genügend dargelegt, weshalb sie die verlangten Informationen auch noch nach Ende 2018 noch benötigen würden (Beschwerde Rz. 32 f.). In casu sei die Bedingung der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen für das Steuerjahr 2012 am 31. Dezember 2018, d.h. im Laufe des Amtshilfeverfahrens, untergegangen (Beschwerde Rz. 31). Abschliessend fordert der Beschwerdeführer im Falle der Nichtaufhebung der Schlussverfügung aufgrund des Ausgeführten auch betreffend den Zeitpunkt des streitigen Verjährungseintritts eine Rückfrage an die IAPR (Beschwerde Rz. 34).

3.2.2 Wie bereits im Sachverhalt Bst. B ausgeführt, erwähnte die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen eine «statute of limitation» am 31. Dezember 2018. Darauf Bezug nehmend erkundigte sich die ESTV am (Datum) bei der IAPR, ob die Informationen auch nach dem 31. Dezember 2018 noch nützlich seien. Diese Frage bejahte die IAPR mit Schreiben vom (Datum). Grundsätzlich besteht gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. dazu E. 2.1.4 hiervor) – in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Vorinstanz (vgl. Vernehmlassung Rz. 2.1 ff.) – kein Anlass, an der Richtigkeit der Ausführungen und Erklärungen der IAPR zur gegebenen und mit dem Schreiben vom (Datum) bekräftigten Erheblichkeit der Informationen bezüglich des Steuerjahres 2012 zu zweifeln.

Die Erwähnung einer «statute of limitation» durch die griechischen Behörden in ihrem Amtshilfeersuchen lässt für sich alleine betrachtet noch nicht den direkten Schluss zu, dass die Informationen bezogen auf das Steuerjahr 2012 nach Ablauf dieser Frist nicht mehr erheblich wären. Eine solche Ausführung bzw. Schlussfolgerung ist denn auch nirgends von den griechischen Behörden gemacht worden. Vielmehr bestätigte diese die Notwendigkeit der Informationen auch nach dem 31. Dezember 2018 auf Nachfrage der Vorinstanz explizit. Auch unter diesem Gesichtspunkt rechtfertigt sich damit keine Abweichung vom völkerrechtlichen Vertrauensprinzip.

Das vom Beschwerdeführer eingereichte und auf Deutsch übersetzte Gutachten einer griechischen Anwaltsgesellschaft betreffend die Frage der Verjährung vermag die Erklärungen der IAPR zur voraussichtlichen Erheblichkeit nicht eindeutig zu widerlegen bzw. «sofort zu entkräften» (vgl. E. 2.1.4). Die Erläuterungen im Gutachten zum griechischen Recht und zur griechischen innerstaatlichen Rechtsprechung bleiben denn auch interpretationsbedürftig und erscheinen nicht abschliessend. Unter anderem wird im Gutachten darauf abgestellt, dass die griechische Finanzbehörde innerhalb der beschriebenen fünfjährigen Verjährungsfrist über sämtliche Daten der ausländischen Bankkonten Kenntnis erlangt habe (Beschwerdebeilage Nr. 9, Ziff. 3.2.1 des Gutachtens). Ob und gegebenenfalls inwiefern dies der Fall ist bedürfte jedoch weiterer Abklärungen. Auch in Bezug auf die im Gutachten genannten «allgemeinen Regeln der fünfjährigen Verjährungsfrist» (Beschwerdebeilage Nr. 9, Ziff. 3.2.1) nach innerstaatlichem griechischen Recht bleibt offen, ob und welche Ausnahmen dieser «allgemeinen Verjährungsregel» allenfalls vorzugehen vermögen. Abgesehen davon, dass es nicht die Aufgabe des Bundesverwaltungsgerichts ist im Amtshilfeverfahren Fragen der Auslegung und Anwendung des Steuer- und Steuerverfahrensrechts des ersuchenden Staates zu klären (vgl. dazu E. 2.3.4

hiervor sowie Urteil des BVGer A-7496/2016 vom 27. April 2018 E. 4.6.6), stellt ein Gutachten von Experten von vornherein kein per se Zweifel ausschliessendes Beweismittel dar (vgl. Urteil des BVGer A-907/2017 vom 14. November 2017 E. 3.1.4.1). Das vom Beschwerdeführer ins Feld geführte Argument der Verjährung kann wohl im Rahmen eines Verfahrens in Griechenland vorgebracht werden, vermag jedoch in der anlässlich des Amtshilfeverfahrens erforderlichen Klarheit des Beweises nicht durchzudringen. Aufgrund der bereits von der Vorinstanz vorgenommenen Rückfrage rechtfertigt sich im vorliegenden Fall auch eine weitere Nachfrage bei der IAPR in dieser Sache nicht. Demzufolge ist dieser Antrag des Beschwerdeführenden in antizipierter Beweiswürdigung (vgl. E. 1.5 hiervor) ebenfalls abzuweisen.

4.

Zusammenfassend ist die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.-- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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).

5.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen 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.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

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.

Die vorsitzende Richterin:	Die Gerichtsschreiberin:
Sonja Bossart Meier	Dominique da Silva

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. 84*a*, 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 Handen 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: