

BGer 2C_58/2025 vom 22. Januar 2026

Bundesgericht, 2026-01-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_58_2025

FR: TF 2C_58/2025 du 22 janvier 2026

IT: TF 2C_58/2025 del 22 gennaio 2026

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (vgl. BGE 150 II 346 E. 1.1; 146 II 276 E. 1).

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen unzulässig ist. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde gemäss Art. 84a BGG zulässig, 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. Die beschwerdeführende Partei hat in der Begründung darzulegen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu (Art. 42 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 146 II 276 E. 1.2.1; 139 II 340 E. 4).

E. 1.1.1

Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann - namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid von ihrem Gewicht her nach einer höchstgerichtlichen Klärung ruft. Aber auch eine vom Bundesgericht bereits entschiedene Rechtsfrage kann von grundsätzlicher Bedeutung sein, wenn sich die erneute Überprüfung aufdrängt (vgl. BGE 139 II 404 E. 1.3; 139 II 340 E. 4; Urteil 2C_761/2022 vom 1. Juli 2024 E. 1.1.1).

E. 1.1.2

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe am 14. Juni 2023 gestützt auf das Investitionsschutzabkommen zwischen der Schweiz und Georgien ein ICSID-Schiedsverfahren eingeleitet. In der Schiedsklage vom 12. Juli 2024 habe sie unter anderem eine unzulässige und überhöhte Besteuerung durch den ersuchenden Staat geltend gemacht, die einer Enteignung gleichkomme. Vor diesem Hintergrund unterbreitet die Beschwerdeführerin dem Bundesgericht vier Fragen, denen sie grundsätzliche Bedeutung beimisst:

"1. Schliesst die Rechtshängigkeit eines International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID) -Schiedsverfahrens gestützt auf einen Staatsvertrag zwischen der Schweiz und dem ersuchenden Land [...] die Gewährung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen aus bzw. schränkt diese bereits im Grundsatz ein, oder zumindest dann, wenn auch (dieselben) Fragen der Besteuerung der Beschwerdeführerin Gegenstand des ICSID-Schiedsverfahrens sind. Dies insbesondere, weil die gemäss völkerrechtlichem Vertrag [...] zwischen der Schweiz und dem ersuchenden Land anwendbaren ICSID-Schiedsverfahrensregeln Beweiserhebungsvorschriften enthalten, die eine lex specialis darstellen?"

E. 1.1.3

Die Beschwerdeführerin trägt zutreffend vor, dass sich das Bundesgericht bisher nicht im Detail zum Verhältnis zwischen den bilateralen Investitionsschutzabkommen (vorliegend: BIT CH-GE) und den staatsvertraglichen Vereinbarungen zur internationalen Amtshilfe in Steuersachen (vorliegend: DBA CH-GE und MAC) geäußert hat (zu den drei Abkommen siehe Bst. A hiervor). Soweit die erste von der Beschwerdeführerin aufgeworfene Rechtsfrage das Verhältnis zwischen den genannten Staatsverträgen im Allgemeinen sowie den im ICSID-Schiedsverfahren anwendbaren Beweiserhebungsvorschriften und der amtshilfeweisen Informationsbeschaffung im Besonderen anspricht, betrifft sie im Kern zwei Staatsverträge mit denselben Vertragsstaaten. Ein Konflikt zwischen den völkerrechtlichen Regelungen ist zumindest denkbar.

E. 1.1.4

Die Vorinstanz gelangt in ihrer rechtlichen Würdigung zum Schluss, dass der ersuchenden Behörde im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens nicht habe bekannt sein können, dass im Rahmen des ICSID-Schiedsverfahrens auch Steuerfragen thematisiert werden sollten (vgl. E. 4.4.1 des angefochtenen Urteils). An der abstrakten Erörterung einer Rechtsfrage besteht zwar kein Rechtsschutzinteresse (vgl. BGE 146 II 276 E. 1.3; Urteil 2C_657/2023 vom 4. September 2025 E. 1.1.1, zur Publikation vorgesehen). Jedenfalls für die Frage des Eintretens liegt in tatsächlicher Hinsicht hier allerdings ein hinreichend enger Konnex zwischen dem ICSID-Schiedsverfahren ("Request for Arbitration" vom 14. Juni 2023; Schiedsklage vom 12. Juli 2024) und dem Amtshilfeverfahren (Ersuchen vom 27. September 2023) vor.

E. 1.1.5

Aufgrund der Tragweite der Fragestellung ruft die erste Rechtsfrage von ihrem Gewicht her nach einer höchstgerichtlichen Klärung. Es liegt somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Ob die anderen dem Bundesgericht unterbreiteten Rechtsfragen alle das Erfordernis der grundsätzlichen Bedeutung erfüllen, ist nicht massgebend. Es genügt, dass eine solche Frage vorliegt. Diesfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein. Es prüft diese nach Massgabe des Bundesgerichtsgesetzes umfassend (vgl. E. 2 hiernach) und nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundsätzlicher Bedeutung sind (vgl. BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4; Urteil 2C_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 1.3).

E. 1.2

Soweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung des Urteils vom 8. Januar 2025 beantragt, richtet sie sich gegen ein verfahrensabschliessendes (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Nicht Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens bildet hingegen die Schlussverfügung der ESTV vom 28.

November 2023. Die Schlussverfügung ist durch das vorinstanzliche Urteil ersetzt worden und gilt inhaltlich als mitangefochten (Devolutiveffekt; vgl. BGE 151 II 120 E. 5.3.1; 134 II 142 E. 1.4). Insoweit die Beschwerdeführerin die Aufhebung der Schlussverfügung vom 28. November 2023 verlangt, ist auf die Beschwerde daher nicht einzutreten. Die Beschwerdeführerin ist im Weiteren bereits im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

E. 1.3

Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten, soweit sie sich gegen das Urteil vom 8. Januar 2025 richtet.

2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und lit. b BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 135 E. 1.5). Der Verletzung von verfassungsmässigen Rechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 II 44 E. 1.2; 143 II 283 E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 149 I 105 E. 2.1 ; 143 I 1 E. 1.4).

Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 149 II 337 E. 2.3 ; 142 I 135 E. 1.6). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 148 V 366 E. 3.3 ; 147 I 73 E. 2.2).

3.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz würdige das völkerrechtliche Verhältnis zwischen dem Investitionsschutzabkommen einerseits und dem Doppelbesteuerungsabkommen sowie dem MAC andererseits falsch. Es liege überdies eine Verletzung des völkerrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben vor.

E. 2

Liegt ein Verstoß der ersuchenden Behörde gegen Treu und Glauben und das völkerrechtliche Vertrauensprinzip vor, wenn sie als Reaktion auf ein von der Beschwerdeführerin eingeleitetes ICSID-Schiedsverfahren, welches sich auf einen Staatsvertrag zwischen der Schweiz und dem ersuchenden Land stützt (SR 0.975.236.0), ein

Amtshilfeersuchen stellt?

E. 3

Liegt ein Verstoß der ersuchenden Behörde gegen Treu und Glauben und das völkerrechtliche Vertrauensprinzip vor und rechtfertigt sich die Verweigerung der Amtshilfe, wenn zwar ein politisch motiviertes Ersuchen vorliegt, das jedoch nach Feststellungen der Vorinstanz nicht 'rein politisch' motiviert sei?

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin trägt vor, die Vorinstanz lasse ausser Acht, dass die Investitionsschutzstreitigkeiten regelmässig auch Steuerfragen beinhalteten. Die vorinstanzliche Auffassung, das MAC habe Vorrang vor einem bilateralen Investitionsschutzabkommen sei unzutreffend. Während das MAC für sämtliche Staatsangehörigen eines Staats gelte, setze die Anwendbarkeit des Investitionsschutzabkommens voraus, dass von einem Investor eines Vertragsstaats Investitionen im Gebiet eines anderen Vertragsstaats getätigt worden seien. Der Anwendungsbereich des Investitionsschutzabkommens sei enger als jenes des MAC. Deshalb seien die Verfahrens- und Beweisbeschaffungsregeln des gestützt auf das Investitionsschutzabkommen eingeleiteten ICSID-Schiedsverfahrens *lex specialis* zur amtshilfeweisen Informationsbeschaffung. Dies gelte insbesondere bei Schiedsverfahren, die konnex zum Amtshilfeverfahren seien. Die Beschwerdeführerin trägt im Weiteren vor, sie habe den "Request for Arbitration" am 14. Juni 2023 eingereicht. Die vorinstanzliche Auffassung, wonach erst in der Schiedsklage vom 12. Juli 2024 das ICSID-Schiedsverfahren auf Steuerfragen erweitert worden sei, treffe nicht zu. Die bereits im "Request for Arbitration" genannte Schadenersatzsumme habe sich auch auf die steuerrechtlichen Aspekte der Streitigkeit bezogen. Die ersuchende Behörde habe das Amtshilfeersuchen am 27. September 2023 im Kontext des anhängig gemachten ICSID-Schiedsverfahrens gestellt. Die Vorinstanz missachte daher auch, dass das Ersuchen in Verletzung des völkerrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben eingereicht worden sei. Das Amtshilfeersuchen vom 27. September 2023 sei rein politisch motiviert.

E. 3.2

Das Verhältnis zwischen den völkerrechtlichen Verträgen sowie deren Auslegung richtet sich nach den Regeln des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111). Vorbehaltlich des Art. 103 der Charta der Vereinten Nationen (SR 0.120) bestimmen sich die Rechte und Pflichten von Staaten, die Vertragsparteien aufeinander folgender Verträge über denselben Gegenstand sind, nach den Absätzen von Art. 30 VRK (vgl. auch BGE 150 III 280 E. 7.8.3.2). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK haben die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Ziels und Zwecks auszulegen. Neben dem Zusammenhang (vgl. Art. 31 Abs. 2 VRK) sind gemäss Art. 31 Abs. 3 VRK in gleicher Weise jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung des Vertrags oder die Anwendung seiner Bestimmungen (lit. a), jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrags, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht (lit. b), sowie jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz (lit. c) zu berücksichtigen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses sind nach Art. 32 VRK

ergänzende Auslegungsmittel und können herangezogen werden, um die nach Art. 31 VRK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lässt (vgl. Art. 32 lit. a VRK) oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führt (vgl. Art. 32 lit. b VRK ; zum Ganzen siehe BGE 151 II 475 E. 5.5.1.2; 148 II 491 E. 5.3.2).

E. 3.3

Vorab ist festzuhalten, dass die ersuchende Behörde ihr Amtshilfeersuchen sowohl gestützt auf Art. 26 DBA CH-GE als auch gestützt auf Art. 5 MAC einreichte (vgl. Bst. A hiervor). Die ESTV führte das Verfahren in der Folge gestützt auf Art. 4 Abs. 1 MAC in Verbindung mit Art. 5 MAC durch und erachtete die Leistung der Amtshilfe unter Prüfung der Anforderungen des MAC als zulässig (vgl. Bst. A.b hiervor; E. 1 des angefochtenen Urteils). Soweit im Folgenden auf die Anwendungsbereiche der Staatsverträge eingegangen wird, um deren Verhältnis zueinander zu klären, orientieren sich die Erwägungen deshalb an den Regelungen des MAC (zum Verhältnis zwischen den Doppelbesteuerungsabkommen und dem MAC siehe Urteile 2C_352/2024 vom 24. September 2025 E. 5; 2C_897/2021 vom 29. November 2021 E. 3.2).

E. 3.3.1

Das Investitionsschutzabkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Georgien ist anwendbar auf Investitionen im Hoheitsgebiet einer Vertragspartei, die in Übereinstimmung mit deren Gesetzgebung von Investoren der anderen Vertragspartei vor oder nach dem Inkrafttreten dieses Abkommens getätigt wurden. Es gilt jedoch nicht für Streitigkeiten, die vor seinem Inkrafttreten entstanden sind (vgl. Art. 2 BIT CH-GE). Jede Vertragspartei erteilt laut Art. 10 Abs. 4 BIT CH-GE ihre Zustimmung, eine Investitionsstreitigkeit der internationalen Schiedsgerichtsbarkeit zu unterbreiten.

Demgegenüber verpflichten sich gemäss Art. 1 Abs. 1 MAC die Vertragsparteien, einander Amtshilfe in Steuersachen zu leisten. Diese Amtshilfe umfasst laut Art. 1 Abs. 2 MAC den Informationsaustausch, einschliesslich gleichzeitiger Steuerprüfungen und der Teilnahme an Steuerprüfungen im Ausland (lit. a), die Amtshilfe bei der Vollstreckung, einschliesslich Sicherungsmassnahmen (lit. b) und die Zustellung von Schriftstücken (lit. c). Die Vertragsparteien tauschen alle Informationen aus die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts betreffend die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind (vgl. Art. 4 Abs. 1 MAC; vgl. auch Art. 26 Abs. 1 DBA CH-GE).

E. 3.3.2

Wie die Vorinstanz zutreffend erwägt, handelt es sich beim MAC um einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag und beim Investitionsschutzabkommen um einen bilateralen völkerrechtlichen Vertrag. Sowohl der Anwendungsbereich als auch der Gegenstand der beiden völkerrechtlichen Verträge unterscheiden sich. Während das MAC die Amtshilfe in Steuersachen regelt, bezweckt das Investitionsschutzabkommen die Förderung und den Schutz gegenseitiger Investitionen. Im MAC wird im Weiteren das Verfahren für den Informationsaustausch bestimmt (vgl. Art. 4 ff. MAC), während das Investitionsschutzabkommen selbst keine Regeln über die Informationsbeschaffung oder die Beweiserhebung enthält. Diese ergeben sich erst aus den Schiedsregeln, die zur Anwendung gelangen, wenn ein Schiedsverfahren aufgrund von Investitionsstreitigkeiten angestrengt wird (vgl. Art. 10 Abs. 4 BIT CH-GE).

E. 3.3.3

Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen staatsvertraglichen Anwendungsbereiche ist nicht zu erkennen, dass die Schweiz bei der Erfüllung ihrer Verpflichtungen im Rahmen des einen Staatsvertrags gleichzeitig eine Verletzung einer Verpflichtung im Rahmen des anderen Staatsvertrags begeht. Ein Normkonflikt ist nicht ersichtlich. Daraus ergibt sich, wie bereits die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, dass sich die beiden Staatsverträge in der vorliegenden Konstellation auf gleicher Stufe gegenüberstehen und grundsätzlich keines dem anderen gegenüber einen Vorrang genießt. Soweit die Beschwerdeführerin vorträgt, der Anwendungsbereich des Investitionsschutzabkommens sei enger definiert als jener des MAC, kann sie nichts zu ihren Gunsten ableiten. Da die beiden völkerrechtlichen Verträge einen unterschiedlichen Vertragsinhalt zum Gegenstand haben, geht ein solcher Vergleich von vornherein fehl. Mangels Vorliegens von Verträgen über denselben Gegenstand besteht kein Raum für die Anwendung von Art. 30 VRK (vgl. auch BGE 150 III 280 E. 7.8.3.2). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin sind die beiden Staatsverträge folglich unabhängig voneinander in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich anwendbar, ohne dass ein Widerspruch oder Normkonflikt zwischen den beiden Staatsverträgen entsteht (vgl. auch Art. 21 Abs. 2 lit. e MAC).

E. 3.3.4

Im Weiteren lässt die Beschwerdeführerin ausser Acht, dass die Durchführung des Amtshilfeverfahrens keine (unmittelbare) Besteuerung im ersuchenden Staat zur Folge hat. Vielmehr bilden die übermittelten Dokumente oder Informationen die Grundlage für eine allfällige spätere Besteuerung im Zuge eines (noch durchzuführenden) innerstaatlichen Besteuerungsverfahrens. Soweit sich die Beschwerdeführerin im (auf das Investitionsschutzabkommen gestützte) ICSID-Schiedsverfahren gegen eine bestimmte Besteuerung im ersuchenden Staat wehrt, besteht allenfalls ein sachlicher Konnex zum innerstaatlichen Besteuerungsverfahren im ersuchenden Staat. Ein derartiger Zusammenhang zum Amtshilfeverfahren im ersuchten Staat liegt indes nicht vor. Der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht zu folgen, wenn sie geltend macht, dass das ICSID-Schiedsgericht zur Beurteilung der anhängig gemachten Steuerfragen zuständig sei, weshalb diese Steuerfragen nicht im Rahmen des Amtshilfeverfahrens geklärt und vorweggenommen werden könnten. Sie lässt unberücksichtigt, dass das Amtshilfeverfahren von vornherein nicht der Klärung von Fragen des nationalen Steuerrechts des ersuchenden Staats dient (vgl. Urteile 2C_55/2025 vom 4. Februar 2025 E. 1.3; 2C_703/2020 vom 15. März 2021 E. 8.4; vgl. auch E. 4.1 hiernach).

E. 3.3.5

Soweit die Beschwerdeführerin befürchtet, dass die amtshilfeweise erhobenen Informationen Eingang in das ICSID-Schiedsverfahren finden werden, ist festzuhalten, dass die Beschwerdeführerin in ihrer bundesgerichtlichen Beschwerde selbst auf die abschliessend geregelten Beweiserhebungsvorschriften in den "ICSID Rules" hinweist. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin stehen die Beweiserhebungsvorschriften des ICSID-Schiedsverfahrens der Verwendung der amtshilfeweise erhobenen Informationen entgegen. Ein solcher Einwand ist indes im ICSID-Schiedsverfahren vorzutragen. Im Übrigen besteht aufgrund der sachlichen Dimension des Spezialitätsprinzips und der Geheimhaltungspflicht ohnehin ein Verwendungsvorbehalt, auf den sich die Beschwerdeführerin berufen kann (vgl. Art. 22 MAC).

Folglich steht die Einleitung eines ICSID-Schiedsverfahrens gestützt auf ein Investitionsschutzabkommen der Durchführung eines internationalen Amtshilfeverfahrens in Steuersachen und der Leistung der Amtshilfe im Grundsatz nicht entgegen. Die Rechtshängigkeit eines ICSID-Schiedsverfahrens gestützt auf ein Investitionsschutzabkommen schliesst die Gewährung der internationalen Amtshilfe in Steuersachen nicht aus und schränkt die Leistung der Amtshilfe auch nicht ein, wenn Besteuerungsfragen Gegenstand des ICSID-Schiedsverfahrens sind.

E. 3.4

Im Weiteren ist der zeitliche Konnex zwischen der Einleitung des ICSID-Schiedsverfahrens am 14. Juni 2023 und der Einreichung des Amtshilfeersuchens am 27. September 2023 im Lichte des völkerrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben zu würdigen.

E. 3.4.1

Nach dem (völkerrechtlichen) Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne von Art. 26 VRK wird vermutet, dass ein staatsvertraglich gebundener Staat nach Treu und Glauben handelt. Im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen bedeutet diese Vermutung, dass der ersuchte Staat auf die Angaben des ersuchenden Staats vertraut (sogenanntes Vertrauensprinzip; vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1). Zwar steht es dem ersuchten Staat offen, zu prüfen, ob die erbetenen Informationen für den vom ersuchenden Staat angestrebten steuerlichen Zweck voraussichtlich erheblich sind. Allerdings verpflichtet das völkerrechtliche Vertrauensprinzip ihn im Grundsatz dennoch, sich auf die Angaben zu verlassen, die der ersuchende Staat mitteilt (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 161 E. 2.1.3; 142 II 218 E. 3.3). Das Vertrauensprinzip schliesst daher nicht aus, dass der ersuchte Staat vom ersuchenden Staat zusätzliche Erklärungen verlangt, wenn ernsthafte Zweifel an der Einhaltung der völkerrechtlichen Grundsätze oder an der voraussichtlichen Erheblichkeit der ersuchten Informationen bestehen. Die Vermutung des guten Glaubens kann jedoch nur aufgrund konkreter, nachgewiesener Anhaltspunkte umgestossen werden (vgl. BGE 146 II 150 E. 7.1; 144 II 206 E. 4.4; Urteil 2C_120/2025 vom 4. März 2025 E. 1.3.1).

E. 3.4.2

Die Beschwerdeführerin leitete am 14. Juni 2023 das ICSID-Schiedsverfahren mit dem "Request for Arbitration" ein. Wie die Vorinstanz unbestrittenermassen feststellt (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG), erhob die Beschwerdeführerin die Rüge einer unzulässigen oder überhöhten Besteuerung durch den ersuchenden Staat indes erst ausdrücklich in der Schiedsklage vom 12. Juli 2024. Die auf diese Sachverhaltsfeststellung gestützte Würdigung der Vorinstanz, wonach der ersuchenden Behörde im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens am 27. September 2023 nicht habe bekannt sein können, dass im Rahmen des Schiedsverfahrens auch Steuerfragen thematisiert werden sollten, ist nicht zu beanstanden (vgl. E. 4.4.1 des angefochtenen Urteils). Es bestehen keine konkreten, nachgewiesenen Anhaltspunkte, denen zufolge sich die ersuchende Behörde treuwidrig verhalten hätte.

E. 3.4.3

Im Übrigen spricht gegen das Vorliegen eines treuwidrigen Verhaltens auch der Umstand, dass die ESTV im Rahmen des Amtshilfeverfahrens grundsätzlich keine Fragen des nationalen Steuerrechts des ersuchenden Staats klärt (vgl. E. 3.3.4 hiervor; vgl. auch E. 4.1 hiernach). Entsprechend kann der ersuchenden Behörde auch nicht vorgeworfen werden, mit der Einleitung des Amtshilfeverfahrens in treuwidriger Weise das Ergebnis des

ICSID-Schiedsverfahrens zu beeinflussen oder vollendete Tatsachen schaffen zu wollen. Vor diesem Hintergrund ist es auch nicht ausschlaggebend, ob der "Request for Arbitration", wie die Beschwerdeführerin geltend macht, angesichts des Vorbehalts, wonach sie ihre Rechtsbegehren in einem späteren Zeitpunkt - d. h. namentlich in der Schiedsklage - präzisieren und ergänzen sowie zusätzliche Argumente und Beweismittel einbringen könne, die Steuerfragen bereits mitumfasst habe.

E. 3.4.4

Der Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach bereits die zeitliche Nähe zwischen der Einleitung des Schiedsverfahrens und der Einreichung des Amtshilfeersuchens zeige, dass das Amtshilfeverfahren "politisch motiviert" sei und gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstosse, ist nach dem Dargelegten nicht zu folgen. Ebenso kann der pauschalen Rüge, der zufolge das Amtshilfeersuchen eine bloss "Reaktion" auf die Einleitung des ICSID-Schiedsverfahrens darstelle, angesichts der nicht hinreichend bestrittenen vorinstanzlichen Feststellungen nicht gefolgt werden (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Verletzung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips liegt nicht vor (vgl. auch Art. 21 Abs. 2 lit. b MAC; Art. 7 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfegesetz, StAhiG; SR 651.1]).

E. 3.5

Zusammenfassend ergibt sich, dass das ICSID-Schiedsverfahren, das die Beschwerdeführerin gestützt auf das Investitionsschutzabkommen eingeleitet hat, vorliegend weder im Lichte des Verhältnisses zwischen den anwendbaren völkerrechtlichen Verträgen (vgl. E. 3.3 hiervor; Rechtsfrage 1) noch in Anbetracht des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (vgl. E. 3.4 hiervor; Rechtsfragen 2 und 3) der Leistung der Amtshilfe an die ersuchende Behörde entgegensteht.

E. 4

Die Beschwerdeführerin beantragt eventualiter, die Amtshilfe sei einstweilen zu verweigern und die Vorinstanz anzuweisen, ein gerichtliches Gutachten zu den Fragen der Verjährung und Veranlagung nach dem ausländischen Recht einzuholen. Sie unterbreitet dem Bundesgericht in diesem Zusammenhang die vierte Rechtsfrage.

E. 4.1

Nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung sieht das Erfordernis der voraussichtlichen Erheblichkeit vor, dass die ersuchten Informationen lediglich einen Bezug zum im Amtshilfeersuchen dargestellten Sachverhalt aufweisen müssen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1). Im Amtshilfeverfahren ist indes nicht zu klären, ob eine im Rahmen dieses Verfahrens erlangte Information im Steuerverfahren des ersuchenden Staats tatsächlich von Bedeutung ist und verwertet werden kann (vgl. auch Urteile 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4). Nach der bundesgerichtlichen Praxis hat sich der ersuchte Staat im Rahmen des Amtshilfeverfahrens daher nicht zum innerstaatlichen Steuer- und Verfahrensrecht des ersuchenden Staats zu äussern. Für die voraussichtliche Erheblichkeit reicht vielmehr aus, dass die ersuchten Informationen für eine Verwendung im ausländischen Verfahren als potenziell geeignet erscheinen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; Urteile 2C_27/2024 vom 19. Januar 2024 E. 1.3.1; 2C_232/2020 vom 19. Januar 2021 E. 3.4). Soweit das nationale Steuer- oder Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies

im Grundsatz vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2).

E. 4.2

Der soeben dargelegte Grundsatz gilt namentlich für die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats (vgl. Urteile 2C_662/2021 und 2C_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4; 2C_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E. 6.3 i.f.). Soweit die von der Beschwerdeführerin dem Bundesgericht unterbreitete Rechtsfrage 4 die Verjährung betrifft, ist sie bereits beantwortet. Die Vorinstanz hat den Antrag um Einholung eines Gutachtens zur Frage der Verjährung nach dem nationalen Steuerrecht des ersuchenden Staats zu Recht mit Hinweis auf die soeben dargelegte ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung abgewiesen (vgl. E. 5.4.3 des angefochtenen Urteils). Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin im Rahmen der Rechtsfrage 4 geltend, der ersuchende Staat habe die angefragte Steuerperiode bereits abschliessend veranlagt. Dieser Aspekt bezieht sich ebenfalls auf das ausländische Recht und die Möglichkeit, nach dem nationalen Steuerrecht des ersuchenden Staats ein Nachsteuerverfahren zu eröffnen. Die Vorinstanz hat auch diesen Aspekt zu Recht unter Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Bedeutung des ausländischen Rechts im Amtshilfeverfahren analog zur Frage der Verjährung beantwortet (vgl. E. 5.4.3 des angefochtenen Urteils).

E. 4.3

Die Vorinstanz hat die Anträge um Einholung eines Gutachtens zu den Fragen der Verjährung und Veranlagung nach dem ausländischen Recht somit zu Recht abgewiesen. Es liegt keine Verletzung von Art. 29 BV vor, wenn die Vorinstanz auf die Einholung eines gerichtlichen Gutachtens zum ausländischen Recht verzichtet. Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer Rechtsfrage 4 der Vorinstanz vorwirft, eigene aktenwidrige Mutmassungen anzustellen, genügen ihre Sachverhaltsrügen nicht den Begründungsanforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (vgl. E. 2 hiervor). Im Lichte des Gesagten besteht keine Veranlassung, die Vorinstanz anzuweisen, ein gerichtliches Gutachten zu den Fragen der Verjährung und Veranlagung nach dem ausländischen Recht einzuholen. Der von der Beschwerdeführerin im bundesgerichtlichen Verfahren gestellte Eventualantrag ist folglich abzuweisen.

E. 5

Im Ergebnis ist die Beschwerde unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten wird.

Diesem Verfahrensausgang entsprechend trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.