

BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-06-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2454_2017

FR: TAF A-2454/2017 du 7 juin 2018

IT: TAF A-2454/2017 del 7 giugno 2018

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des indischen MoF zugrunde. Dieses datiert vom 17. Januar 2017 und stützt sich auf das DBA CH-IN. Das Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-IN (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.2

Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe, so auch der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-IN (vgl. Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

E. 1.3

Die Beschwerdeführerin ist im vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchen als betroffene Person bezeichnet. Sie ist weiter Adressatin der Schlussverfügung vom 28. März 2017. Sie ist zur Beschwerde gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG (i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG) legitimiert.

E. 1.4

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) ist einzutreten.

E. 2.1

Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 30. August 2010 (AS 2011 4617) ist bei Amtshilfeersuchen Indiens anwendbar auf Informationen über den Zeitraum ab dem 1. April 2011 (vgl. Art. 14 Abs. 2 und 3 des Änderungsprotokolls sowie Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2). Sie entspricht in ihrem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) betreffend die Steuern vom Einkommen und Vermögen

(nachfolgend: OECD-MA).

E. 2.1.1

Gemäss Art. 26 Abs. 1 Satz 1 DBA CH-IN tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten diejenigen 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».

E. 2.1.1.1

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 (Urteil des BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.Hw.).

E. 2.1.1.2

Es ist allerdings 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 (Urteil des BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.3 dritter Absatz).

E. 2.1.2

Als «unter das Abkommen fallende Steuern» gelten gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a DBA CH-IN in Indien die Einkommensteuer, einschliesslich der Steuerzuschläge. Nicht darunter fallen «Strafzahlungen oder Zinsen, die nach dem Recht eines Vertragsstaats im Zusammenhang mit Steuern, für die dieses Abkommen gilt, erhoben werden» (Art. 2 Abs. 3 zweiter Teilsatz DBA CH-IN).

E. 2.1.3

Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN letzter Satz hält fest, dass ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden kann, «wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche anderen Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt.» In der Schweiz ist die ESTV im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz für die Erteilung einer solchen Zustimmung zuständig (Art. 20 Abs. 3 StAhiG).

E. 2.1.4.1

Das DBA CH-IN enthält zwei signifikante Abweichungen vom OECD-MA: Einerseits verweist Art. 26 DBA CH-IN darauf, dass Amtshilfe nur für unter das Abkommen fallende

Steuern geleistet wird (E. 2.1.1); andererseits werden in Art. 2 DBA CH-IN Zinsen und Strafsteuern explizit vom Anwendungsbereich des Abkommens ausgenommen (E. 2.1.2).

E. 2.1.4.2

Das Bundesverwaltungsgericht hat in Zusammenhang mit dem DBA CH-IN festgehalten, Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN sehe vor, dass amtshilfeweise zu übermittelnde Informationen unter anderem für die Strafverfolgung hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN erwähnten Steuern verwendet werden dürften. Es bedürfe dafür keiner Zustimmung der zuständigen Behörde des ersuchten Staates. Die ersuchende Steuerbehörde dürfe also die betreffenden Daten nicht nur für die Veranlagung von Steuern, sondern auch in Steuerstrafverfahren nutzen oder die Informationen anderen Behörden zwecks Ahndung von Steuerdelikten weitergeben. Vorausgesetzt werde dabei lediglich, dass es um Delikte betreffend unter Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN fallende Steuern gehe. Nach der abkommensrechtlichen Regelung sei die Steueramtshilfe damit auch für die Abklärung von Steuerdelikten (wie der Hinterziehung von Einkommenssteuern) vorgesehen, in Bezug auf welche der rechtshilfeweise Austausch von Informationen ausgeschlossen sei. Weil die Übermittlung von Informationen zur Strafverfolgung bei Delikten, welche nach schweizerischem Recht als Hinterziehung von direkten Steuern zu qualifizieren seien, damit gerade (einen möglichen) Sinn der Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH-IN bilde, könne sie nicht als Umgehung der Garantien des Rechtshilfeverfahrens betrachtet werden (Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.3 [angefochten vor BGer] mit Hinweis auf BGE 137 II 128 E. 2.3; Robert Weyeneth, *Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen*, 2017, S. 220, und Daniel Holenstein, in: *Zweifel/Beusch/Matteotti* [Hrsg.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, 2015, Art. 26 N. 266; ebenso: Urteil des BVGer A-6391/2016 vom 17. Januar 2018 E. 5.2.3.2). Allerdings musste das Bundesverwaltungsgericht die Frage nicht endgültig entscheiden, ging es im Urteil A-778/2017 doch auch um die Festsetzung der Steuern (E. 8.2.2 des erwähnten Urteils, in der das BVGer festhält, dass die Untersuchung von Steuerstrafdelikten zumindest solange kein unzulässiger Zweck sei, als sie nicht der einzige Zweck sei). Zudem ist anzufügen, dass es zwar dem ersuchenden Staat überlassen ist, ob er ein Rechts- oder Amtshilfeersuchen stellt. In der Folge ist dann aber zu prüfen, ob die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind (vgl. BGE 139 II 404 E. 2.1.2).

E. 2.1.4.3

Das Bundesgericht setzte sich in seinem Urteil 2C_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 zwar mit Steuerhinterziehung in Bezug auf das DBA CH-IN auseinander, hatte sich dort indessen nicht mit der vorliegend interessierenden Frage zu befassen (Urteil des BGer 2C_1162/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 1.2.2 und 6.5).

E. 2.1.4.4

Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN darf der ersuchende Staat die einmal erlangten Informationen auch zur Verfolgung von Steuerdelikten verwenden. Eine andere Frage ist, ob ihm solche Informationen zu übermitteln sind, wenn sie allein der Verfolgung von Steuerdelikten dienen und keinem Erhebungszweck (mehr). In der Literatur bestehen zu dieser Frage unabhängig von der konkreten Formulierung im DBA CH-IN unterschiedliche Auffassungen (Andrea Opel, *Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard*, 2015, S. 116, 124, 210 f.; Holenstein,

a.a.O., Art. 26 N. 267; vgl. Weyeneth, a.a.O., S. 26). Das Bundesverwaltungsgericht hat die Frage einmal bejaht, ohne sich im Detail damit auseinanderzusetzen (Urteil des BVerfG A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.3.2 und 4.5). Wie es sich damit allgemein verhält, kann hier indessen offenbleiben. Vorliegend ist die Frage nur in Bezug auf das DBA CH-IN zu klären, das in seinem Art. 2 Abs. 3 Strafzahlungen oder Zinsen, die nach dem Recht eines Vertragsstaats im Zusammenhang mit Steuern, für die dieses Abkommen gilt, erhoben werden, explizit von den unter das Abkommen fallenden Steuern ausnimmt (E. 2.1.2 und 2.1.4.1; im englischen Text: «but the taxes in the preceding paragraphs of this Article do not include any penalty or interest imposed under the law in force in either Contracting State relating to the taxes to which this Agreement applies»). Die Leistung von Amtshilfe ist aber einzig in Bezug auf unter das Abkommen fallende Steuern vorgesehen (Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN), weshalb sie, wenn sie ausschliesslich der Festlegung von Strafzahlungen und Zinsen dienen kann, unter dem DBA CH-IN ausgeschlossen ist. Diese Ausnahme von Strafzahlungen und Zinsen findet sich nur noch im Abkommen mit Neuseeland, wobei dessen Amtshilfeklausel (noch) nicht dem OECD-Standard entspricht (vgl. Liste in: Martin Businger, in: Kommentar, Art. 2 N. 39 sowie N. 43; das Abkommen mit Australien enthält die Ausnahme mittlerweile nicht mehr).

E. 2.1.4.5

Soweit der Amtshilfeartikel in einem Doppelbesteuerungsabkommen Art. 26 des OECD-MA nachempfunden ist, weist das Bundesgericht auf den Kommentar der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Komitee für Finanzfragen, zu diesem Musterabkommen (nachfolgend: OECD-Kommentar) hin. Demnach wird bei der Auslegung solcher Doppelbesteuerungsabkommen nicht nur auf den Text des Abkommens, sondern auch auf den Kommentar abgestellt (BGE 142 II 161 E. 2.1), der ein wichtiges Hilfsmittel ist (BGE 143 II 136 E. 5.2.3).

E. 2.1.4.6

Wie erwähnt (E. 2.1.4.1), enthält das DBA CH-IN zwei vorliegend relevante Abweichungen gegenüber dem OECD-MA. Die Ausführungen der OECD und ihrer Gremien können daher (soweit sie beachtlich sind) nur auf das konkrete Abkommen angepasst übernommen werden. Wenn also in Art. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-IN in Übereinstimmung mit dem OECD-Kommentar ausgeführt wird, «[d]ie Bezugnahme auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, bezweckt einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen [...]», ist dies im Rahmen des Abkommens zu verstehen. Eine Ausweitung auf Informationen, die (einzig) für ein Strafverfahren voraussichtlich erheblich sind, kann daraus nicht abgeleitet werden.

E. 2.2.1

Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen Ordre public (vgl. Art. 7 StAhiG) - prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3; Urteil des BVerfG 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.4). 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 (vgl. statt vieler BGE 139 II 451 E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2; Urteile des BVGer A-525/2017 vom 29. Januar 2018 E. 2.6.3, A-3791/2017 vom 5. Januar 2018 E. 5.3). Das Vertrauensprinzip steht einer Nachfrage beim ersuchenden Staat nach weiteren Erklärungen nicht entgegen, sofern erhebliche Zweifel an dessen Darstellung bestehen (vgl. Urteil des BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 4.4 in Bezug auf die voraussichtliche Erheblichkeit). Die Vermutung, dass der ersuchende Staat nach Treu und Glauben handelt, kann auf der Basis erstellter und konkreter Umstände umgestossen werden (BGE 143 II 202 E. 8.7.1 und 8.7.4, Urteile des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.5, 2C_325/2017 vom 3. April 2017 E. 4.2).

E. 2.2.2

Sind solche Umstände nachgewiesen (ein strikter Beweis wird nicht vorausgesetzt; vgl. BGE 143 II 202 E. 8.7.4), kann die ESTV die ersuchende Behörde schriftlich darüber informieren und ihr die Möglichkeit geben, das Ersuchen schriftlich zu ergänzen (Art. 6 Abs. 3 StAhiG; BGE 143 II 202 E. 8.7.1; vgl. zum guten Glauben in Bezug auf das Subsidiaritätsprinzip: Urteil des BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2018 E. 3.3.2 a.E.), oder, wenn der schlechte Glauben nachgewiesen ist, nicht auf das Ersuchen eintreten (Art. 7 StAhiG). Letztlich ergibt sich dies auch aus dem sowohl für den ersuchten als auch für den ersuchenden Staat geltenden völkerrechtlichen Vertrauensprinzip (E. 2.2.1; vgl. Urteile des BGer 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.5, 2C_325/2017 vom 3. April 2017 E. 4.2, 2C_955/2016 vom 12. November 2015 E. 5).

E. 2.3

Das Amtshilfeverfahren betrifft nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Stellt sich eine Frage der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates die Steuerschuld betreffend, wie beispielsweise bezüglich deren Verjährung, ist diese Frage von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (E. 2.1.1.1; Urteile des BGer 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5, 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteile des BVGer A-7496/2016 vom 27. April 2018 E. 4.6.6, A-2523/2015 vom 9. April 2018 E. 4.6.3 [angefochten], A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2, A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.4 [das BGer ist mit Urteil 2C_325/2017 vom 3. April 2017 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten]).

E. 2.4.1

Wurde die Steuerangelegenheit, die dem Amtshilfeersuchen zugrunde lag, eingestellt oder erledigt, hat die ersuchende ausländische Behörde in der Regel kein Interesse mehr daran, das Amtshilfeverfahren weiterzuverfolgen. Demnach muss das Amtshilfeersuchen aufgrund fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit der Informationen, um die ersucht wurde, in Anbetracht des Verhältnismässigkeitsprinzips und allenfalls des Subsidiaritätsprinzips abgewiesen werden. Der ersuchende Staat verfügt bereits über die Informationen, die für die Besteuerung notwendig sind, und verliert damit sein Interesse daran, das Amtshilfeverfahren weiterzuführen (Urteile des BVGer A-4977/2016 vom 13. Februar 2018 E. 3.2.3 [das BGer ist mit Urteil 2C_192/2018 vom 28. Februar 2018 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten], A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.7, A-4668/2014 und A-4669/2014 vom 25. April 2016 E. 7.2.3 [das BGer ist mit Urteil

2C_469/2016 vom 27. Mai 2016 nicht auf eine Beschwerde gegen dieses Urteil eingetreten]). Hat der ersuchende Staat also bereits eine Verfügung über jene Sachverhaltselemente erlassen, für deren Erstellung er um Amtshilfe ersucht hat, und gibt er keinerlei Erklärung ab, dass er diese kontrollieren will, können diese nicht mehr als voraussichtlich erheblich betrachtet werden (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2797/2016 vom 28. Dezember 2016 4.2.4.4 [das BGer hat eine Beschwerde gegen dieses Urteil mit Urteil 2C_28/2017 vom 16. April 2018 in Bezug auf den konkreten Fall gutgeheissen, siehe dazu unten E. 2.4.3 und 3.7.1]).

E. 2.4.2

Demnach kann für ein abgeschlossenes Verfahren keine Amtshilfe mehr geleistet werden (Urteil des BVGer A-7343/2014 vom 1. April 2015 E. 3). Insbesondere hat das Bundesverwaltungsgericht darauf hingewiesen, dass in einem solchen Fall einzig das Vorbringen des ersuchenden Staates, die Unterlagen würden weiterhin benötigt, nicht genüge, um das Weiterbestehen einer voraussichtlichen Erheblichkeit zu begründen (Urteile des BVGer A-6728/2014 vom 25. September 2015 E. 11 [vgl. auch den Nichteintretensentscheid der BGer 2C_955/2015 vom 12. November 2015 E. 5 gegen dieses Urteil], A-6287/2014 vom 20. März 2015 E. 6 [beide betreffend das Doppelbesteuerungsabkommen mit Frankreich]).

E. 2.4.3

Das Bundesgericht ist in seinem diesbezüglich jüngsten Urteil 2C_28/2017 vom 16. April 2018 dem Bundesverwaltungsgericht zwar nicht gefolgt, nachdem dieses das Verfahren im ersuchenden Staat als abgeschlossen betrachtet hatte. Allerdings hat das Bundesgericht die Rechtsprechung als solche nicht grundsätzlich in Frage gestellt, sondern ist im konkreten Fall aufgrund eines Schreibens des ersuchenden Staates zum Schluss gelangt, dieser habe genügend ausführlich dargelegt, weshalb er die verlangten Unterlagen immer noch benötige (s.a. unten E. 3.8.1).

E. 2.4.4

Bestehen demnach Hinweise, dass das Einschätzungsverfahren mittels Verfügung abgeschlossen wurde, kann die ESTV der ersuchenden Behörde Gelegenheit geben, sich dazu zu äussern, ob sie die verlangten Informationen dennoch weiterhin benötigt. Von der ersuchenden Behörde darf dabei erwartet werden, dass sie erklärt, warum die Informationen weiterhin erheblich sind (E. 2.2.2; Urteile des BVGer A-6728/2014 vom 25. September 2015 E. 11 [vgl. auch den Nichteintretensentscheid der BGer 2C_955/2015 vom 12. November 2015 E. 5 gegen dieses Urteil]).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall ist vorab auf den Vorwurf der Geldwäscherei einzugehen, den das MoF erhebt. Auch die ESTV verweist in ihren Eingaben verschiedentlich auf den Vorwurf der Geldwäscherei. Gestützt auf Art. 26 DBA CH-IN darf jedoch keine Amtshilfe für die Verfolgung von Geldwäscherei geleistet werden. Zwar besteht die Möglichkeit, dass die ersuchende Behörde die einmal erhobenen Informationen - sofern die Voraussetzungen gegeben sind - mit Zustimmung der ESTV, die ihrerseits im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz handelt, auch für andere Zwecke verwendet (E. 2.1.3); diese Frage ist jedoch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Soweit es im vorliegenden Verfahren um den Vorwurf der Geldwäscherei geht, ist das MoF auf den Weg der internationalen Rechtshilfe in Strafsachen zu verweisen.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin weist in Bezug auf das Verfahren in Indien einerseits darauf hin, dass dort mittlerweile die Verjährung für die Steuerveranlagung eingetreten sei, und andererseits darauf, dass sie in Indien am 30. Januar 2017 - einen Tag vor Ablauf der Verjährung - veranlagt worden sei. Das Einschätzungsverfahren sei demnach abgeschlossen. Darauf ist im Folgenden einzugehen.

E. 3.2.1

Vorwegzunehmen ist, dass die ESTV grundsätzlich nicht zu prüfen hat, wie es sich mit dem Verfahren im ersuchenden Staat verhält (E. 2.1.1.1). Insbesondere haben weder die ESTV noch die mittels Beschwerde angerufenen Gerichte zu beurteilen, ob eine Steuerforderung gemäss den Gesetzen des ersuchenden Staates verjährt ist (E. 2.3). Im vorliegenden Verfahren hat jedoch das MoF bereits im Amtshilfeverfahren selbst auf die drohende Verjährung hingewiesen und als Datum den 1. Februar 2017 angegeben (Sachverhalt Bst. A.b). Auf diese Erklärung kann aufgrund des Vertrauensprinzips (E. 2.2.1) abgestellt werden, ohne dass das innerstaatliche indische Recht geprüft werden müsste. Damit ergibt sich aus der Darstellung der ersuchenden Behörde selbst - auf die gemäss dem Vertrauensprinzip abzustellen ist -, dass die Verjährung eingetreten ist.

E. 3.2.2

Die Beschwerdeführerin reichte einerseits ein Schreiben ihres indischen Anwalts ein, wonach das Einschätzungsverfahren abgeschlossen sei, und andererseits eine Beschwerde auf offiziellem Papier, aus der hervorgeht, dass in Indien eine Einschätzungsverfügung erlassen wurde. Die ESTV ist der Ansicht, es sei nicht dargetan, dass das Einschätzungsverfahren in Indien abgeschlossen sei. Ein entsprechendes Schreiben des indischen Anwalts der Beschwerdeführerin belege dies nicht. Tatsächlich ist das Schreiben des indischen Anwalts als Parteibehauptung anzusehen und entsprechend zu würdigen. Allerdings ergibt sich aus der weiteren Beilage, dass die Einschätzung der Beschwerdeführerin erfolgt ist.

E. 3.3

Die soeben genannten Umstände, nämlich der Eintritt der von der ersuchenden Behörde (nicht etwa der Beschwerdeführerin) selbst geltend gemachten Verjährung und der klare Hinweis auf den Erlass der Einschätzungsverfügung (mit der das Einschätzungsverfahren grundsätzlich abgeschlossen ist), könnten dazu führen, dass die Amtshilfe zu verweigern wäre. Die ESTV war daher auch unter dem Aspekt des Vertrauensprinzips gehalten, beim MoF nachzufragen, wie es sich mit der Verjährung und dem Steuerverfahren verhalte. Entsprechend gab sie dem MoF Gelegenheit, sein Amtshilfeersuchen entsprechend zu ergänzen. Die ESTV ist damit der vom Bundesgericht gestützten Vorgehensweise gefolgt (E. 2.2.2 und 2.4.4).

E. 3.3.1

Konkret lautete die entsprechende Passage in der Anfrage der ESTV: «During the lodging of the appeal in the aforementioned procedure two points have arisen that merit a clarification from your part. First, in your request you state that the <statute of limitation> is 1st February 2017. Bearing in mind that said date is expired, it would be very helpful if you could add any additional clarification on why this information is still useful and how it can be used after 1st February 2017. Second, it has been brought to our

attention, that the procedure on which your request is based on has already been assessed in India, since the Indian taxpayer [...] has lodged an appeal against this assessment (see enclosure) in India. Considering this fact, could you please explain why the requested information is still foreseeably relevant to the assessment of the tax situation of the Indian taxpayer [...] in India. In conclusion, we kindly ask you to confirm whether the requested information is still relevant and needed for this case.»

E. 3.3.2

Die indische Behörde antwortete wie folgt: «[...] we are now in a position to inform that the assessment order for the financial year 2012-13 (A.Y. 2013-14) in this case has been passed on 30.01.2017 and the penalty proceedings u/s 271(1)(c) and 271AAB of Indian Income-tax Act, 1961 has been initiated. The penalty proceedings are pending and the information requested by Indian Tax Authorities will be useful while deciding the penalty proceedings. The information would be also useful in the other proceedings in this case under Indian Income-tax Act.»

E. 3.4

Im Folgenden ist genauer auf die Erklärung der ersuchenden Behörde einzugehen. Dabei ist zunächst zu prüfen, ob der Erklärung zu entnehmen ist, dass das Einschätzungsverfahren abgeschlossen ist (E. 3.5). Anschliessend ist zu fragen, was für Verfahren noch hängig sind (E. 3.7 ff.).

E. 3.5.1

Das MoF selbst hat auf Anfrage hin bestätigt, am 30. Januar 2017 eine Einschätzungsverfügung für das vorliegend relevante Steuerjahr 2012/2013 (Sachverhalt Bst. B.a) erlassen zu haben («the assessment order for the financial year 2012-13 [...] in this case has been passed on 30.01.2017 [...]»). Diese Erklärung ist klar. Die Einschätzungsverfügung wurde erlassen. Damit wurde die Beschwerdeführerin eingeschätzt. Damit hat die ersuchende Behörde selbst bestätigt, dass das Einschätzungsverfahren abgeschlossen ist. Auf diese klare Aussage der ersuchenden Behörde ist gemäss dem Vertrauensprinzip abzustellen. Zu beachten ist vorliegend insbesondere, dass die Vorinstanz in ihrer Rückfrage explizit ein mögliches Rechtsmittelverfahren angesprochen hat («since the Indian taxpayer [...] has lodged an appeal») und mit der Frage fortfährt, warum die verlangten Informationen immer noch für die Einschätzung der Steuersituation der Beschwerdeführerin in Indien voraussichtlich erheblich seien («could you please explain why the requested information is still foreseeably relevant to the assessment of the tax situation of the Indian taxpayer [...] in India»). Das MoF hat sich dazu trotz der konkreten Frage der ESTV nicht geäussert. Ergänzend ist festzuhalten, dass das MoF betreffend die Frage der Verjährung, die es selbst im Amtshilfeersuchen aufgeworfen hat, auch auf Nachfrage der ESTV nicht erklärt hat, warum die Informationen trotz Verjährung noch erheblich sein sollen.

E. 3.5.2

Die Vorinstanz hält mit Verweis auf das bundesgerichtliche Urteil 2C_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.6 dafür, das innerstaatliche Verfahren stehe nicht zur Diskussion. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach das Steuerverfahren in Indien abgeschlossen sei und die ersuchten Informationen nicht mehr relevant seien, müsse diese der zuständigen indischen Behörde mitteilen. Im vorliegenden Verfahren unterscheidet sich der Sachverhalt insofern von jenem, der dem Urteil des Bundesgerichts 2C_241/2016 zugrunde lag, als es -

wie mehrfach festgehalten - die indische Behörde selbst ist, die bestätigt, dass das Verfahren abgeschlossen ist. Es ist richtig, dass die ESTV nicht über innerstaatliche Angelegenheiten der ersuchenden Behörde zu befinden hat. Stellen sich jedoch wie vorliegend Fragen betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der verlangten Unterlagen, ist die ESTV berechtigt bzw. verpflichtet, Rückfragen zu stellen (E. 2.2.2 und 2.4.4). Daher war auch die Rückfrage der Vorinstanz an das MoF (Sachverhalt Bst. K) vorliegend gerechtfertigt, hatte doch die ersuchende Behörde selbst auf die Verjährung hingewiesen und ergaben sich damals aus den Akten Hinweise darauf, dass das Einschätzungsverfahren in Indien abgeschlossen ist. Aus der Antwort des MoF ergibt sich für das Bundesverwaltungsgericht, dass das Einschätzungsverfahren tatsächlich abgeschlossen ist (E. 3.5.1).

E. 3.6

Damit ist zu prüfen, welche Verfahren gemäss der indischen Behörde noch hängig sind (E. 3.7 f.).

E. 3.7

Aus der Antwort geht zunächst klar hervor, dass ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wurde. Dieses ist hängig und die Unterlagen werden gemäss dem MoF dafür benötigt. Zur Festsetzung von Strafzahlungen (penalties), darf jedoch - aufgrund der dargestellten Besonderheiten des DBA CH-IN - keine Amtshilfe geleistet werden (E. 2.1.2, 2.1.4.4 und 2.1.4.6). Damit ist die Leistung von Amtshilfe einzig zur Durchführung eines Steuerstrafverfahrens ausgeschlossen.

E. 3.8.1

Weiter erwähnt das MoF andere Verfahren gemäss dem indischen Einkommenssteuergesetz. Diese Erklärung ist nach dem Vertrauensprinzip auszulegen, wobei auf die Erklärung selbst abzustellen ist. Das Einschätzungsverfahren als solches ist - wie gesehen (E. 3.5) - abgeschlossen. Grundsätzlich kann für ein vollständig abgeschlossenes Verfahren keine Amtshilfe mehr geleistet werden (E. 2.4.2). Es könnte damit also nur noch um Kontroll- oder ähnliche Verfahren gehen. Trotz der sehr konkreten Nachfrage der Vorinstanz, die gar ein Beschwerdeverfahren erwähnt, bleibt das MoF in seiner Antwort sehr vage. Dieser Antwort lässt einzig den Schluss zu, dass die Verfahren, auf die sich das MoF bezieht, nicht in den Anwendungsbereich des DBA CH-IN fallen. Der Umstand, dass das MoF verschiedentlich auf Zwecke verwiesen hat, für die die Leistung von Amtshilfe nicht (Geldwäscherei) oder zumindest nicht alleine (Strafverfahren) gewährt werden kann, verlangt nach einer konkreten Antwort des MoF auf die Frage, wozu die Informationen verwendet werden sollen bzw. warum sie voraussichtlich erheblich sind. Darin unterscheidet sich der vorliegende Sachverhalt von jenem, der dem Urteil des Bundesgerichts 2C_28/2017 vom 16. April 2017 zugrunde lag. Dort hatte die ersuchende Behörde in ihrem Antwortschreiben auf Nachfrage der ESTV hin darauf hingewiesen, dass die Steuerkontrolle noch laufe («le contrôle [...] doit être regardé comme toujours en cours»). Weiter wies die ersuchende Behörde darauf hin, dass einer Vereinbarung zwischen ihr und der steuerpflichtigen Person noch nicht genügend nachgekommen worden sei («le règlement d'ensemble emporte [...] comme condition l'obligation pour [la recourante] de régler les sommes laissées à sa charge, ce qui n'est pas encore le cas à l'heure actuelle»). Ausserdem sei es - so die ersuchende Behörde - für sie ausserordentlich wichtig, sich der Vollständigkeit und der Genauigkeit der von der steuerpflichtigen Person edierten

Informationen zu versichern («il demeure extrêmement important pour l'administration fiscale française de s'assurer de la complétude et de l'exactitude des renseignements produits par la contribuable [...]»). Die ersuchende Behörde wies auf die Möglichkeit hin, aufgrund der von der ESTV übermittelten Unterlagen Kontrollen wieder aufzunehmen und/oder die Vereinbarung in Frage zu stellen («[...] à reprendre les opérations de contrôle et/ou remettre en cause ce règlement d'ensemble»; Zitate aus dem Urteil des BGer 2C_28/2017 vom 16. April 2017 Sachverhalt Bst. A.b). Diese sehr detaillierten Hinweise der ersuchenden Behörde, insbesondere zur Frage, warum die Informationen, um die ersucht wurde, weiterhin relevant seien, unterscheiden sich entscheidungswesentlich vom undifferenzierten, pauschalen Vorbringen des MoF im vorliegenden Verfahren, dem es an der diesbezüglich unabdingbaren Klarheit mangelt.

E. 3.8.2

Das Bundesgericht hielt im genannten Urteil (2C_28/2017 vom 16. April 2017) denn auch fest, dass die ersuchende Behörde erklärt habe, warum die Steuerkontrolle gegen die betroffene Person als weiterhin offen anzusehen sei. Mittels ihrer Erklärungen habe die ersuchende Behörde aufgezeigt, warum die verlangten Informationen nach wie vor die Bedingung der voraussichtlichen Erheblichkeit trotz Vorliegens einer Vereinbarung erfüllen würden. Es lägen keine Gründe vor, aus denen die Erklärungen der ersuchenden Behörde unter dem Aspekt des guten Glaubens in Frage zu stellen seien (E. 4.5 zweiter und dritter Absatz des bundesgerichtlichen Urteils).

E. 3.8.3

Vorliegend werden die Erklärungen des MoF nicht angezweifelt. Im Gegenteil stellt das Bundesverwaltungsgericht auf diese und nicht etwa auf von der Beschwerdeführerin eingereichte Unterlagen und Vorbringen ab. So hat das MoF selbst auf die Verjährung, das Vorliegen einer Einschätzungsverfügung und die Einleitung eines Strafverfahrens hingewiesen. Es gibt keinen Grund, an diesen Ausführungen zu zweifeln. Vor dem Hintergrund der singulären Bestimmung des DBA CH-IN, dass zum Zweck der Erhebung von Strafsteuern und Zinsen keine Amtshilfe geleistet werden darf, erweist sich jedoch die undifferenzierte Erklärung, die Informationen seien für weitere Verfahren nützlich, als ungenügend (vgl. E. 3.8.1).

E. 3.8.4

Nachdem die ESTV auf ihre deutlich formulierte Nachfrage, in der die Verjährung sowie ein Beschwerdeverfahren erwähnt werden und in Bezug auf beides explizit gefragt wird, warum die Informationen dennoch weiterhin relevant seien, keine klare Antwort erhalten hatte, war sie im Übrigen auch nicht gehalten, dem MoF abermals Gelegenheit zur Ergänzung seiner Antwort zu geben.

E. 3.8.5

Dem MoF darf damit keine Amtshilfe geleistet werden. Die Beschwerde ist gutzuheissen.

E. 3.9

Der Umstand, dass die Informationen im Zeitpunkt, als das Amtshilfeersuchen gestellt wurde, noch der Veranlagung der Steuer hätten dienen sollen und können, ändert nichts am Ergebnis. Von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen, legt das Bundesverwaltungsgericht seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie er sich zum Zeitpunkt der Urteilsfällung präsentiert (Hansjörg Seiler, in: Waldmann/Weissenberger

[Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 54 N. 19). Auch hat das Bundesgericht festgehalten, dass Informationen während des Verfahrens ihre Relevanz verlieren können (E. 2.1.1.2). Im Übrigen durfte das MoF nicht erwarten, dass sein Amtshilfeersuchen innerhalb von nicht einmal zwei Wochen bearbeitet werden konnte (Datum der Einreichung des Amtshilfeersuchens: 23. Januar 2017; Datum der Verjährung: 1. Februar 2017).

E. 4.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 VwVG). Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- ist der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

E. 4.2

Die ESTV hat der obsiegenden Beschwerdeführerin die ihr erwachsenen notwendigen Kosten zu entschädigen (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Das Bundesverwaltungsgericht trifft den Entscheid über die Parteientschädigung von Amtes wegen aufgrund der Kostennote, sofern vorhanden, sowie gestützt auf die Akten und in der Regel ohne eingehende Begründung. Die Parteientschädigung der Beschwerdeführerin für die ihr erwachsenen notwendigen Auslagen ist mangels Kostennote aufgrund der Akten und nach freiem richterlichem Ermessen praxisgemäss auf insgesamt Fr. 7'500.-- festzusetzen.

E. 5

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (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 Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht. (Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.)

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