

BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017

Bundesverwaltungsgericht, 2017-07-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-778_2017

FR: TAF A-778/2017 du 5 juillet 2017

IT: TAF A-778/2017 del 5 luglio 2017

Regeste

Amtshilfe

Erwägungen

E. 1.1

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des indischen MoF zugrunde. Dieses datiert vom 27. März 2015 und stützt sich auf das DBA-IN. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA-IN (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerdeführenden erfüllen als Adressaten der angefochtenen Schlussverfügung die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG in Verbindung mit Art. 48 VwVG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die Beschwerdeführenden können neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gelten die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. Ulrich Häfelin et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1146 ff.; Pierre Tschannen et al., Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 30 N. 23), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG).

E. 1.3.1

Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verleiht dem Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (BGE 132 V 368 E. 3.1, 133 I 270 E. 3.1; vgl. zum Akteneinsichtsrecht im Beschwerdeverfahren auch Art. 26 ff. VwVG).

E. 1.3.2

Im StAhiG finden sich (insbesondere) in Art. 14 und Art. 15 StAhiG den Anspruch auf rechtliches Gehör konkretisierende Vorschriften (vgl. dazu auch Alfred Kölz et al., Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N. 2071).

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StAhiG informiert die ESTV die betroffene Person über die wesentlichen Teile des Amtshilfeersuchens. Nach Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen sowie insbesondere Einsicht in die Akten nehmen. Die ESTV kann gemäss Art. 15 Abs. 2 StAhiG einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in bestimmte Aktenstücke nach Art. 27 VwVG verweigern, soweit die ausländische Behörde hinsichtlich dieser Aktenstücke Geheimhaltungsgründe glaubhaft macht.

E. 1.4.1

Die Beschwerdeführenden behaupten, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie eine Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 8. September 2016 lediglich pro forma abgewartet und die angefochtene Schlussverfügung bereits vor Erhalt dieser Stellungnahme abgefasst habe (vgl. Beschwerde, S. 12). Ein solches Vorgehen der ESTV ist jedoch nicht belegt.

E. 1.4.2.1

Ferner machen die Beschwerdeführenden geltend, die Vorinstanz habe einem von ihnen vor Erlass der angefochtenen Verfügung gestellten Gesuch um Einsicht in Unterlagen im Zusammenhang mit dem Treffen der ESTV mit indischen Behörden vom 19. August 2016 zu Unrecht nicht entsprochen (vgl. Beschwerde, S. 16 f.).

E. 1.4.2.2

Es trifft zu, dass die Beschwerdeführenden im vorinstanzlichen Verfahren Einsicht in die allfälligen, im Zusammenhang mit der erwähnten Besprechung mit indischen Behörden vom 19. August 2016 erstellten Dokumente verlangt haben. Die Vorinstanz hat dieses Akteneinsichtsgesuch in der angefochtenen Schlussverfügung sinngemäss abgewiesen, und zwar mit der Begründung, es fehle an einem rechtlich geschützten Interesse an der Akteneinsicht mangels Erheblichkeit der fraglichen Dokumente für den vorliegenden Fall (vgl. S. 9 der angefochtenen Schlussverfügung). Richtigerweise hätte die Vorinstanz dieses Akteneinsichtsgesuch insoweit gutheissen müssen, als den Beschwerdeführenden bereits im vorinstanzlichen Verfahren Einsicht in den Abschnitt mit dem Titel «Progress on 7(c)» in der Beilage 1 zum Schreiben der ESTV vom 6. April 2017 und die teilweise geschwärzte Fallliste in Beilage 4 zu diesem Schreiben zu gewähren gewesen wäre: Wie in der Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2017 ausgeführt wurde, stehen der genannte Abschnitt und die partiell geschwärzte Fallliste in Zusammenhang mit der am 19. August 2016 von der Vorinstanz mit indischen Behörden durchgeführten Besprechung und gehören sie (im Sinne von Art. 26 Abs. 1 VwVG) zur vorliegenden «Sache». Daraus folgt also, dass sie nicht nur Gegenstand des Akteneinsichtsrechts im Beschwerdeverfahren sind, sondern - jedenfalls nach der Informationsbeschaffung durch die Vorinstanz - auch Gegenstand des Akteneinsichtsrechts im vorinstanzlichen Verfahren bildeten (vgl. E. 1.3.2). Die Vorinstanz hat somit hinsichtlich des Abschnittes mit dem Titel «Progress on 7(c)» in der Beilage 1 zu ihrem Schreiben vom 6. April 2017 und der Beilage 4 zu diesem Schreiben eine Gehörsverletzung durch Verweigerung der Akteneinsicht begangen.

E. 1.4.2.3

Was die Folgen der festgestellten Gehörsverletzung betrifft, ist zu beachten, dass den Beschwerdeführenden mit der Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 25. April 2017 nachträglich die von der ESTV zu Unrecht verweigerte Akteneinsicht gewährt

und ihnen eine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt wurde. Da das Bundesverwaltungsgericht bei den sich vorliegend stellenden Sach- und Rechtsfragen über dieselbe Kognition verfügt wie die Vorinstanz (vgl. E. 1.2), den betroffenen Beschwerdeführenden dieselben Mitwirkungsrechte wie vor der ESTV zustehen und eine wegen der Gehörsverletzung erfolgende Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Gehörsverletzung durch die Vorinstanz gleichgestellten) Interesse der Beschwerdeführenden an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären, ist im Sinne einer Heilung des Mangels praxisgemäss von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1, 127 V 437 E. 3d/aa; Urteile des BVerfG A-5078/2012 vom 15. Januar 2014 E. 2.5, A-6738/2011 und A-6760/2011 vom 30. Oktober 2013 E. 3.4.1).

E. 2.1

Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 30. August 2010 (AS 2011 4617) ist anwendbar auf Informationen, die sich auf Steuerjahre beziehen, welche am oder nach dem 1. Januar des der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen (vgl. Art. 14 Abs. 3 des Änderungsprotokolls). Bei einem Amtshilfesuch Indiens handelt es sich dabei um Informationen, die sich auf Steuerjahre ab dem 1. April 2011 beziehen (vgl. Urteil des BVerfG A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2).

E. 2.2

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA-IN tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten - ohne Rücksicht auf Art. 1 DBA-IN (persönlicher Geltungsbereich) - 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» (vgl. aber zu Beschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung insbesondere Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA-IN). Die genannte Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA-IN entspricht in ihrem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: OECD-MA). Der Zweck der in Art. 26 Abs. 1 DBA-IN enthaltenen Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht gemäss Ziff. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA-IN darin, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, «ohne es den Vertragsstaaten zu erlauben, 'fishing expeditions' zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist».

E. 2.3

Gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA-IN besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Verfahren zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip; vgl. dazu Andreas Donatsch et al., Internationale Rechtshilfe in Strafsachen - unter Einbezug der Amtshilfe im Steuerrecht, 2. Aufl. 2015, S. 234).

E. 2.4

Nach Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA-IN haben die zuständigen Behörden des ersuchenden Staates bei der Einreichung eines Amtshilfegesuches den zuständigen Behörden des ersuchten Staates folgende Angaben zu liefern: «(i) den Namen der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) und, sofern verfügbar, weitere Angaben welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie die Adresse, das Geburtsdatum, den Zivilstand oder die Steuernummer; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (v) den Namen und, sofern verfügbar, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen.» Zwar regelt auch Art. 6 Abs. 2 StAhiG den erforderlichen Inhalt eines Amtshilfegesuches. Diese Bestimmung greift jedoch nur, wenn das anwendbare Abkommen - anders als das hier einschlägige DBA-IN mit Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA-IN - keine entsprechende Ordnung enthält (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.4; Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 4.2, A-3830/2015 und A-3838/2015 vom 14. Dezember 2016 E. 7, A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5.3 und 11).

E. 3

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». Aus der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, dass dann, wenn eine Partei behauptet, dass ein Amtshilfeersuchen auf strafbaren Handlungen beruht, zu prüfen ist, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gemäss dem Bundesgericht wird das legitime Vertrauen, das die Schweiz in eine Zusage des ersuchenden Staates hat, (jedenfalls dann) verletzt und damit gegen diesen Grundsatz verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium geheime Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen geheimen Daten zusammenhängt. Soweit in einer solchen Konstellation der zweite Teil von Art. 7 Bst. c StAhiG, der sich auf tatsächlich in der Schweiz strafbare Handlungen bezieht (vgl. Urteil des BGer 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 E. 8.5.6 [zur Publikation vorgesehen]), anwendbar ist, hat dies zur Folge, dass die Schweiz nicht auf ein entsprechendes Amtshilfeersuchen eintreten darf. Im Übrigen beschränkt sich die Tragweite von Art. 7 Bst. c StAhiG gemäss dem Bundesgericht aber darauf, in den Fällen, bei welchen das im internationalen öffentlichen Recht geltende Prinzip von Treu und Glauben eine Verweigerung der Amtshilfe erlauben würde, der Schweiz vorzuschreiben, auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten (vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2C_1000/2015 vom 17. März 2017 E. 6.2 [zur Publikation vorgesehen]; Urteil des BVGer A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.3.5).

E. 4.1

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 dem 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. 2.2.1; Urteil des BGer 2A.154/2003 vom 26. August 2003 E. 4.1; Urteile des BVGer A-6102/2016 vom 15. März 2017 E. 2.5, A6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 5.3, A-5290/2013 vom 19. Dezember 2013 E. 5.2, B-2700/2013 vom 2. Juli 2013 E. 2; Robert Zimmermann, *La coopération judiciaire internationale en matière pénale*, 4. Aufl. 2014, N. 293). Daher verlangt die Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht den strikten Beweis des Sachverhalts, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1, 139 II 404 E. 7.2.2, 125 II 250 E. 5b).

E. 4.2

Nach dem sog. völkerrechtlichen Vertrauensprinzip besteht - ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit dem Schutz des schweizerischen oder internationalen *Ordre public* (vgl. Art. 7 StAhiG) - kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.3 f., 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3, 126 II 409 E. 4; Urteile des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.3, A-5390/2013 vom 6. Januar 2014 E. 5.2.2, B-1258/2013 vom 24. Juli 2013 E. 4.1). Die ESTV ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche von vornherein entkräftet werden kann (vgl. anstelle vieler: Urteil des BGer 2A.567/2001 vom 15. April 2002 E. 4.1; Urteile des BVGer A-2766/2016 vom 18. April 2017 E. 3.2.3, A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.3.5).

E. 4.3.1

Gemäss dem Prinzip der Spezialität darf der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt hat und der ersuchte Staat sie gewährt hat (Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3, A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 6, A-38/2014 vom 1. April 2014 E. 4.6). Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA-IN statuiert dessen Art. 26 Abs. 2 selbst, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen «nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in [Art. 26] Absatz 1 [DBA-IN] genannten Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt.»

E. 4.3.2

Zur Verfolgung von Delikten, welche nach schweizerischem Verständnis (lediglich) als Hinterziehung von direkten Steuern zu qualifizieren sind, kann *de lege lata* - unter Vorbehalt vorliegend nicht einschlägiger Ausnahmen - keine Rechtshilfe geleistet werden (vgl. Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über internationale Rechtshilfe in Strafsachen [Rechtshilfegesetz, IRSG, SR 351.1]; Urs R. Behnisch, *Neue Entwicklungen*

der internationalen Amtshilfe im Bereich der direkten Steuern, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 1-2/2010, S. 65 ff., S. 72; Daniel Holenstein, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Internationalen Steuerrecht, Art. 26 OECD-MA N. 258 und 262). Der im Bereich der Rechtshilfe geltende Spezialitätsvorbehalt (im Sinne von Art. 67 Abs. 1 ISRG und des Vorbehaltes der Schweiz zu Art. 2 Bst. b des Europäischen Übereinkommens vom 20. April 1959 über die Rechtshilfe in Strafsachen [SR 0.351.1, für die Schweiz in Kraft seit dem 20. März 1967]) schliesst eine Verwendung von auf dem Rechtshilfeweg erlangten Informationen zur Verfolgung solcher Steuerdelikte prinzipiell aus (vgl. Urteil des BVGer A-8275/2015 vom 29. August 2016 E. 6.1.1, mit Hinweisen).

E. 4.3.3

Das Bundesgericht befand in BGE 137 II 128 E. 2.3, dass ein ersuchender Staat selbst wählen könne, ob er ein Amts- oder ein Rechtshilfegesuch einreichen sowie prüfen lassen wolle. Reiche der ersuchende Staat ein Amtshilfegesuch ein, sei die Rüge des Betroffenen, ein Amtshilfegesuch diene der blossen Umgehung der Vorschriften über die internationale Rechtshilfe in Strafsachen, von den für Amtshilfeverfahren zuständigen Behörden im ersuchten Staat zu beurteilen. Im genannten Urteil hielt das Bundesgericht ferner fest, dass es keine unzulässige Umgehung der Rechtshilfe in Strafsachen bilde, wenn ein Vertragsstaat den Verfahrensweg der internationalen Amtshilfe wähle und sein Ersuchen durch die zuständigen Amtshilfebehörden des ersuchten Staates prüfen lasse (BGE 137 II 128 E. 2.3.2). Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung erkannte das Bundesgericht im genannten Urteil auch, dass keine unzulässige Umgehung der Rechtshilfe vorliege, wenn der ersuchende Staat ein Amtshilfeersuchen mit dem alleinigen Zweck stellt, «die auf diesem Weg erlangten Informationen zur Verfolgung einer Steuerstraftat zu verwenden, welche nach schweizerischem Verständnis als nicht rechtshilfefähige Steuerhinterziehung gilt» (Holenstein, a.a.O., Art. 26 OECD-MA N. 262 f.). Ob das Bundesgericht im betreffenden Fall, bei welchem (soweit hier interessierend) einzig die Frage zu klären war, wer für die Beurteilung eines angeblich unter Umgehung von Rechtshilfavorschriften gestellten Amtshilfeersuchens zuständig ist, tatsächlich in diesem Sinne (materiell) entschieden hat, kann hier - wie im Folgenden aufgezeigt wird - dahingestellt bleiben. Art. 26 Abs. 2 DBA-IN sieht vor, dass amtshilfeweise zu übermittelnde Informationen unter anderem für die Strafverfolgung hinsichtlich der Art. 26 Abs. 1 DBA-IN erwähnten Steuern verwendet werden dürfen und es dafür keiner Zustimmung der zuständigen Behörde des ersuchten Staates bedarf. Die ersuchende Steuerbehörde darf 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 (vgl. Robert Weyeneth, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, S. 220). Vorausgesetzt wird dabei lediglich, dass es um Delikte betreffend unter Art. 26 Abs. 1 DBA-IN fallende Steuern geht. Nach der abkommensrechtlichen Regelung ist damit auch Steueramtshilfe vorgesehen für die Abklärung von Steuerdelikten (wie der Hinterziehung von Einkommenssteuern), in Bezug auf welche der rechtshilfeweise Austausch von Informationen ausgeschlossen ist. Weil die Übermittlung von Informationen zur Strafverfolgung bei Delikten, welche nach schweizerischem Recht als Hinterziehung von direkten Steuern zu qualifizieren sind, damit gerade (ein möglicher) Sinn der Amtshilfe nach Art. 26 DBA-IN bildet, kann sie nicht als Umgehung der Garantien des Rechtshilfeverfahrens betrachtet werden (in diesem Sinne zu Art. 26 OECD-MA Holenstein, a.a.O., Art. 26 N. 266).

E. 5

Im vorliegenden Fall ist unter den Verfahrensbeteiligten in erster Linie streitig, ob das Ersuchen des MoF vom 27. März 2015 auf nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen im Sinne von Art. 7 Bst. c StAhiG beruht und ob gegebenenfalls auf dieses Ersuchen nicht einzutreten ist: Die Beschwerdeführenden machen zusammengefasst geltend, dass sich das MoF für sein Ersuchen auf die sog. HSBC-Liste stütze. Diese Liste sei von Hervé Falciani bei der Bank HSBC in Genf gestohlen worden und danach in die Hände von französischen Behörden gelangt. Die französischen Behörden hätten die Liste im Jahre 2011 den indischen Behörden übergeben. Das vorliegende Ersuchen des MoF beruhe demnach auf nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen, so dass darauf nicht einzutreten sei. Die Vorinstanz hält fest, dass sie im Rahmen der Prüfung der Eintretensfrage bei Ersuchen im Zusammenhang mit dem ihr bekannten «Datendiebstahl» bei der HSBC in Genf im Jahr 2007 «Vorsicht zu walten lassen» habe (S. 7 der angefochtenen Schlussverfügung). Sie stellt sich indessen auf den Standpunkt, dass das MoF hinreichend dargelegt habe, «dass es eigene, unabhängige Untersuchungen getätigt hat, um den Anfangsverdacht zu bestätigen» (S. 7 der angefochtenen Schlussverfügung). Solche eigenständigen Untersuchungen der indischen Behörden würden namentlich durch die dem Ersuchen beigelegten Dokumente aus dem Amtshilfeverfahren mit den BVI belegt. Es sei damit davon auszugehen, dass die von den französischen Behörden erhaltenen Informationen nicht für sich allein das MoF dazu veranlassten, ein Amtshilfeersuchen an die Schweiz zu richten (Vernehmlassung, S. 7). Es komme hinzu, dass die indischen Behörden die gestohlenen Daten nicht aktiv, sondern lediglich im Rahmen spontaner Amtshilfe der französischen Behörden erlangt hätten. Selbst wenn angenommen würde, dass sich das Ersuchen des MoF ausschliesslich auf die von Frankreich erhaltenen Informationen stütze, könne deshalb Indien kein treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden.

E. 6.1

Ob es sich bei den vorliegend vom MoF im Zusammenhang mit dem streitbetroffenen Amtshilfegesuch (namentlich in einem Schreiben an die ESTV vom 29. Juli 2016 [Beschwerdebeilage 6, S. 2]) genannten, von Frankreich erlangten Daten tatsächlich um die von Hervé Falciani bei der HSBC in Genf allgemeinnotorischerweise (vgl. Urteil des BGer 2C_1000/2015 vom 17. März 2017 E. 5.1) entwendeten Daten handelt, kann hier dahingestellt bleiben. Denn selbst wenn dies der Fall und zugleich davon auszugehen wäre, dass das Ersuchen mit diesen, durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangten Daten kausal zusammenhängen würde, würde es - wie im Folgenden aufgezeigt wird - an dem gemäss dem Bundesgericht für ein Nichteintreten auf ein Amtshilfegesuch nach Art. 7 Bst. c StAhiG erforderlichen Verstoss des ersuchenden Staates gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts fehlen (vgl. zum Ganzen E. 3).

E. 6.2

Zwar wird in der Doktrin teilweise die Auffassung vertreten (und wird auch von den Beschwerdeführenden vorgebracht), 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; Weyeneth, a.a.O., S. 204 ff., insbesondere S. 208 f.). Dieser

Auffassung kann aber im Lichte der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gefolgt werden. Das Bundesgericht hat nämlich in seinem (vorn in E. 3) genannten Urteil 2C_1000/2015 vom 17. März 2017 im Umstand, dass der um Amtshilfe ersuchende Staat die bei der HSBC in Genf entwendeten Daten direkt vom «Datendieb» bzw. von Falciani erworben und sein Ersuchen darauf gestützt hat, für sich allein noch keinen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts erblickt. Angesichts dieser Wertung des Bundesgerichts muss bei einem Fall wie dem vorliegenden erst recht gelten, dass der blosserwerb und die Nutzung entwendeter Daten für die Einreichung eines Ersuchens keinen die Amtshilfe ausschliessenden Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts bilden. Denn bezeichnenderweise hat der ersuchende Staat bei der hier zu beurteilenden Konstellation die mit dem Ersuchen allenfalls kausal zusammenhängenden Daten, sollte es sich dabei um die von Falciani in nach schweizerischem Recht strafbarer Weise entwendeten Daten handeln, unbestrittenermassen nicht direkt vom «Datendieb», sondern auf legalem Weg bzw. amtshilfeweise von einem Drittstaat (bzw. Frankreich) erworben. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf selbst ein Staat, der entwendete Informationen direkt vom «Datendieb» erworben hat, diese prinzipiell (d.h. unter Vorbehalt eines Verstosses gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts) «aktiv» für ein an die Schweiz gerichtetes Ersuchen einsetzen (vgl. E. 3). Deshalb kann es in einer Konstellation, bei welcher ein Ersuchen auf Daten beruht, die aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen stammen und von einem Drittstaat amtshilfeweise an den ersuchenden Staat übermittelt wurden, nicht darauf ankommen, ob die Datenübermittlung durch den Drittstaat spontan oder auf ein Gesuch des von der Schweiz Amtshilfe fordernden Staates hin erfolgte. Es kann daher offen bleiben, ob Indien vorliegend die in Frage stehenden (allenfalls) entwendeten Daten - wie die ESTV annimmt - im Rahmen spontaner Amtshilfe Frankreichs erhielt. An den hiervor gezogenen Schlüssen kann auch nichts ändern, dass das jüngste Vorhaben zur Revision von Art. 7 Bst. c StAhiG von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates am 26. Oktober 2016 sistiert wurde. Denn - anders als in der Beschwerde behauptet wird - lässt sich in dieser Sistierung keine Bestätigung erblicken, dass die ESTV de lege lata auf ein Ersuchen, welches auf gestohlenen Daten beruht, unabhängig davon, ob diese Daten auf dem Amtshilfeweg erhältlich gemacht wurden, nicht eintreten darf (vgl. Beschwerde, S. 18): Nach der geplanten Revision von Art. 7 Bst. c StAhiG (BBl 2016 5151 ff.) würde diese Bestimmung dahingehend geändert, dass auf ein Ersuchen nicht einzutreten ist, wenn «es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, insbesondere wenn es auf Informationen beruht, die der ersuchende Staat erlangt hat: 1. infolge von Handlungen, die nach schweizerischem Recht strafbar sind, 2. ausserhalb eines Amtshilfeverfahrens, und 3. durch ein aktives Verhalten.» Zwar soll diese Vorlage nach der zugehörigen Botschaft des Bundesrates vom 10. Juni 2016 insbesondere als Neuerung bringen, dass auf ein Ersuchen eingetreten werden soll, «wenn der ersuchende Staat sein Ersuchen auf Informationen stützt, die zwar ursprünglich durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind, in deren Besitz er aber auf dem Weg der Amtshilfe und nicht durch ein aktives Verhalten gelangt ist» (vgl. Botschaft vom 10. Juni 2016 zu einer Änderung des Steueramtshilfegesetzes, BBl 2016 5137 ff., 5138 f.). Im Lichte der zwischenzeitlich ergangenen, hiervor genannten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum geltenden Art. 7 Bst. c StAhiG mit dem Nichteintretenserfordernis eines Verstosses gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts (vgl. E. 3) ist es aber bereits

heute nicht ausgeschlossen, auf ein Ersuchen einzutreten, das auf Daten beruht, welche aus nach dem schweizerischen Recht strafbaren Handlungen stammen und vom ersuchenden Staat allein über den Amtshilfeweg beschafft wurden (vgl. dazu auch den Hinweis in der erwähnten Botschaft, wonach der italienische Corte Suprema di Cassazione im April 2015 die Verwendung der Daten der Falciani-Liste durch die italienische Steuerverwaltung mit der Begründung, die Steuerverwaltung habe diese Informationen passiv auf dem Amtshilfeweg erhalten, als zulässig qualifizierte [BBl 2016 5144]).

E. 6.3.1

Das MoF hat im Ersuchen vom 27. März 2015 nicht zugesichert, für dieses Amtshilfegesuch keine Informationen zu verwenden, welche durch gemäss dem schweizerischen Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. Eine entsprechende Zusicherung der indischen Behörden findet sich auch nicht in den gemeinsamen Erklärungen («Joint statements») vom 15. Oktober 2014 und 15. Juni 2016 des Revenue Secretary von Indien und des damaligen schweizerischen Staatssekretärs für internationale Finanzfragen Jacques de Watteville (beide Joint statements abrufbar auf www.news.admin.ch > Organisationen : Staatssekretariat für internationale Finanzfragen [SIF] > Themen : Steuern > Datum : 15. Oktober 2014 bzw. 15. Juni 2016 > Medienmitteilung «Staatssekretär Jacques de Watteville und sein indischer Amtskollege Shaktikanta Das unterzeichnen in Bern eine gemeinsame Erklärung» bzw. «Staatssekretär Jacques de Watteville zu Gesprächen in Neu Delhi» [zuletzt eingesehen am 9. Juni 2017]). Anlässlich der den beiden gemeinsamen Erklärungen zugrunde liegenden Gespräche scheinen sich die zuständigen indischen und schweizerischen Behörden darauf beschränkt zu haben, allenfalls zum einen die de lege lata bestehenden Möglichkeiten der Amtshilfe in Bezug auf von gestohlenen Daten unabhängige Informationen und zum anderen die hypothetischen Möglichkeiten einer Kooperation auf der Grundlage von Daten, die unter Verstoß gegen schweizerisches Recht erlangt wurden, zu diskutieren (vgl. Urteil des BVGer A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 4.2).

E. 6.3.2

Noch im Juni 2016 haben die indischen Behörden zudem gegenüber der Schweiz anscheinend die Meinung kundgetan, dass die Verwendung von nach schweizerischem Recht gestohlenen Informationen für ein indisches Ersuchen einer Amtshilfeverpflichtung der Schweiz grundsätzlich nicht entgegensteht. Denn die zweitgenannte gemeinsame Erklärung vom 15. Juni 2016 enthält folgende Ausführungen zur Position der indischen Behörden (S. 1 des Joint statements): «On the issue of requests based on what Switzerland considers as data obtained in breach of Swiss law, Revenue Secretary Adhia, while reaffirming India's position that Switzerland should share information in all cases in accordance with its treaty obligations, noted the progress made in a number of Indian requests based on investigations carried out independently of the 'stolen data'. Secretary Adhia welcomed the decision of the Swiss Federal Council to dispatch to the Swiss Parliament a proposal to revise the Tax Administrative Assistance Act in order to clarify, in accordance with the OECD standard, the possibility to cooperate on requests based on data obtained in breach of Swiss law. A timely revision of the Swiss law in respect of stolen data would take the Indo-Swiss tax cooperation to a new level.»

E. 6.3.3

Aus den vorstehenden Ausführungen wird ersichtlich, dass der ersuchende Staat vorliegend gegenüber der Schweiz keine Zusicherung abgegeben hat, für das streitbetreffene Ersuchen auf die Verwendung von Daten aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen zu verzichten. Eine solche, sich auf den hier zu beurteilenden Fall beziehende Zusicherung kann auch nicht aus dem Abschnitt mit dem Titel «Progress on 7(c)» in der aktenkundigen Notiz zur Besprechung zwischen der ESTV und den indischen Behörden vom 19. August 2016 abgeleitet werden, auch wenn darin festgehalten wird, dass die indischen Behörden die älteren Fälle, welche nach schweizerischem Verständnis unter Art. 7 Bst. c StAhiG zu subsumieren sind, nach einer Änderung dieser Gesetzesbestimmung gemeinsam mit der Vorinstanz neu aufrollen werden (der entsprechende Passus lautet wie folgt: «It was conveyed by the Indian side that, it may be difficult to re-draft the large number of requests [...] which are waiting for the change of law in 7[c]. It was agreed that a solution on reopening old cases shall be worked out, once the law is changed»). Wie aus der von der ESTV vorgelegten Fallliste hervorgeht, wurde nämlich von der schweizerischen Seite dem MoF in Aussicht gestellt, dass das vorliegende Ersuchen vorbehältlich einer Beschwerde demnächst beantwortet wird (vgl. die in der Fallliste enthaltenen Vermerke «Final decree is to be issued» und «Response in 30-45 days if no appeal after decree in Gazette»). Folglich gingen das MoF und die ESTV übereinstimmend davon aus, dass das hier streitige Ersuchen nicht unter die Gruppe der erst nach einer Revision von Art. 7 Bst. c StAhiG erneut an die Hand zu nehmenden Amtshilfegesuche fällt.

E. 6.3.4

Mangels eines Versprechens Indiens, das vorliegende Ersuchen nicht auf Daten aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen zu stützen (E. 6.3.1-6.3.3), liegt vorliegend kein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts in der Form vor, dass sich der ersuchende Staat über eine von ihm abgegebene Zusicherung hinweggesetzt hätte.

E. 6.4

Die Beschwerdeführenden machen geltend, es fehle vorliegend an einer ausdrücklichen Zusicherung des MoF, dass sein Ersuchen nicht auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt wurden (vgl. Beschwerde, S. 22; Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 24. April 2017, S. 6). Aus dem Fehlen einer solchen expliziten Zusicherung kann freilich kein Verstoss gegen den nach dem internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben abgeleitet werden: Zwar wurde im (zwischenzeitlich mit Entscheid des BGer 2C_893/2015 vom 16. Februar 2017 aufgehobenen) Urteil des BVGer A-6843/2014 vom 15. September 2015 in E. 7.7 festgehalten, dass es Sache der ESTV sei, bei Zweifeln über die legale Herkunft der in einem Amtshilfeersuchen enthaltenen Informationen vom ersuchenden Staat eine ausdrückliche Zusicherung zu verlangen, wonach die Informationen, auf welchen das Ersuchen beruht, nicht durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt wurden. Im entsprechenden Urteil wurde dies aber nicht im Zusammenhang mit der Frage nach einem Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. vorn E. 3), sondern (nur) zur Beantwortung der Frage ausgeführt, wann von einem Ersuchen auszugehen ist, das sich auf Informationen aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen stützt. Insbesondere wurde in diesem Urteil nicht erklärt, dass es als Treuwidrigkeit des ersuchenden Staates zu werten ist, wenn er trotz Aufforderung der ESTV keine solche ausdrückliche Zusicherung abgibt. Letzteres

ist im Zusammenhang mit dem hier massgebenden DBA-IN zu verneinen, da Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA-IN vom ersuchenden Staat keine Angaben zur Herkunft der Grundlage des Ersuchens bildenden Daten verlangt (vgl. E. 2.4).

E. 6.5

Andere Gründe, welche im Zusammenhang mit dem vorliegenden Ersuchen auf ein treuwidriges Verhalten Indiens im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung schliessen lassen, sind weder substantiiert dargetan noch aus den Akten ersichtlich. Insbesondere lässt sich kein entsprechendes Hindernis für die von der ESTV geplante Amtshilfeleistung im allgemeinnotorischen Umstand erblicken, dass die indischen Behörden für die Erlangung weiterer bei der Bank HSBC entwendeter Daten im Jahre 2014 Hervé Falciani in Paris trafen und ihm später für solche Daten eine Belohnung in Aussicht stellten (vgl. dazu etwa <http://www.caravanmagazine.in/vantage/open-letter-narendra-modi-hsbc-whistle-blower-herve-falciani> mit dem Passus «On 15 December 2014, Indian black-money investigators travelled to Paris to meet Hervé Falciani, a former employee of HSBC Private Bank [Suisse] in Geneva. This was after Falciani said he could help India get a lot more information for its black-money probe in this interview to NDTV.», zuletzt eingesehen am 9. Juni 2017; ferner <http://www.dnaindia.com/money/report-black-money-india-offers-cash-reward-to-hsbc-whistleblower-2071311> mit den Ausführungen «India has offered a 'cash reward' to a former HSBC bank employee-turned-whistleblower in exchange for any fresh information about its citizens holding illegal accounts in various tax haven countries, including in Swiss banks, as it looks to combat black money and unearth funds stashed away abroad.», ebenfalls zuletzt eingesehen am 9. Juni 2017). Es ist nämlich davon auszugehen, dass die möglicherweise entwendeten Daten, welche das vorliegende Amtshilfeersuchen ermöglichten, bereits vor diesen Schritten der indischen Behörden in deren Hände gelangt sind (vgl. dazu den Zeitungsartikel in der Beschwerdebeilage 1). Auch ist weder substantiiert dargetan noch ersichtlich, dass das MoF vorliegend dank dieser Schritte Falciani-Daten - gar von Falciani direkt, also nicht über die französischen Behörden - bezogen und für das streitbetroffene Ersuchen verwendet hätte.

E. 7

Die Beschwerdeführenden greifen nach dem Gesagten ins Leere, soweit sie geltend machen, auf das Ersuchen des MoF sei nach Art. 7 Bst. c StAhiG infolge der Verwendung in der Schweiz gestohlener Daten nicht einzutreten.

E. 8.1

Für den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2014, für welchen die ESTV eine Amtshilfeleistung beabsichtigt, ist zu Recht unbestritten, dass das Ersuchen des MoF in den zeitlichen Geltungsbereich von Art. 26 DBA-IN fällt (vgl. E. 2.1), eine unter diese Amtshilfeklausel fallende Steuerart betrifft (vgl. Art. 2 Abs. 1 Bst. a DBA-IN), mit dem Subsidiaritätsprinzip in Einklang steht (vgl. E. 2.3) und die erforderlichen Angaben enthält (vgl. E. 2.4). Auch wird richtigerweise nicht in Abrede gestellt, dass die weiteren Voraussetzungen einer Amtshilfeleistung für diesen Zeitraum, insbesondere die voraussichtliche Erheblichkeit der vom MoF für diese Zeitspanne verlangten Informationen und die Abkommenskonformität der vom ersuchenden Staat angestrebten Besteuerung (vgl. E. 2.2), prinzipiell erfüllt sind.

E. 8.2.1

Die Beschwerdeführenden rügen indessen, das Ersuchen des MoF laufe auf eine Umgehung der Rechtshilfavorschriften bzw. eine Verletzung des rechtshilferechtlichen Spezialitätsvorbehalts hinaus. Sie stellen sich auf den Standpunkt, dass amtshilfeweise keine Informationen übermittelt werden dürfen, «wenn bei der ersuchenden Behörde genau jene Absicht in Bezug auf die Verwendung der erwünschten Informationen vorliegt, deren Umsetzung im Rechtshilfeverfahren verpönt ist» (Beschwerde, S. 30). Eine solche Absicht des MoF erachten die Beschwerdeführenden als erstellt. Das MoF habe nämlich in seinem Ersuchen nicht nur ausgeführt, dass die darin beschriebenen Beziehungen und Transaktionen zwischen den Beschwerdeführenden 1 und 2 zum einen und Gesellschaften auf den BVI zum anderen für die Feststellung von in Indien steuerbarem und dort zu Unrecht nicht deklariertem Einkommen relevant sein könnten. Vielmehr habe die ersuchende Behörde erklärt, dass diese Beziehungen und Transaktionen auch strafrechtliche Folgen in Form von Strafen wegen vorsätzlichem Steuerhinterziehungsversuch nach sich ziehen könnten. Das MoF würde mit letzterer Erklärung zu verstehen geben, dass es beabsichtige, die erlangten Informationen für ein Strafverfahren bezüglich einer blossen Steuerhinterziehung zu nutzen. Für ein solches Strafverfahren sei nach schweizerischem Recht keine Rechtshilfe möglich.

E. 8.2.2

Als Zweck, für welchen das Ersuchen gestellt wurde, gab das MoF zum einen «determination, assessment and collection of taxes» und zum anderen «investigation or prosecution of tax matters» an (vgl. S. 4 des Amtshilfegesuches). Mit Blick auf das vorn in E. 4.3.3 Ausgeführte lässt sich der letztere Zweck der Steuerstrafuntersuchung und -verfolgung nicht als aufgrund des Spezialitätsvorbehalts im Bereich der Rechtshilfe unzulässiger Zweck im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nach Art. 26 DBA-IN qualifizieren, selbst wenn es um ein Steuerstrafverfahren betreffend die Hinterziehung von Einkommenssteuern gehen sollte. Dies gilt jedenfalls, wenn (wie vorliegend) angesichts der Darstellung im Ersuchen entsprechend dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip davon auszugehen ist, dass die Strafuntersuchung und -verfolgung nicht den einzigen Zweck des Ersuchens bildet (vgl. zur umstrittenen Frage, ob Steueramtshilfe zum einzigen Zweck der Steuerstrafverfolgung gestützt auf Art. 26 OECD-MA nachgebildeten Amtshilfeklauseln zulässig ist, Holenstein, a.a.O., Art. 26 N. 267, mit Hinweisen). Die erwähnten Vorbringen der Beschwerdeführenden sind somit nicht stichhaltig.

E. 8.3

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht verfügt, dass dem MoF betreffend die Beschwerdeführenden 1 und 2 für die Zeitspanne vom 1. April 2011 bis 31. März 2014 Amtshilfe zu leisten ist. Dieses Resultat gilt im Übrigen ohne Rücksicht auf die unter den Verfahrensbeteiligten strittige Bedeutung der Erklärung des Staatssekretärs de Wattewille im Joint statement vom 15. Oktober 2014, wonach die Schweiz bei indischen Ersuchen, bei welchen unabhängig von nach schweizerischem Recht illegal erlangten Daten Untersuchungen durchgeführt wurden, zur Amtshilfeleistung bereit sein könnte (vgl. S. 1 der gemeinsamen Erklärung vom 15. Oktober 2014: «State Secretary de Watteville indicated that Switzerland would be willing to examine requests for which investigations have been carried out independently from what the Swiss government considers as data obtained in breach of Swiss law»). Der Hauptantrag der Beschwerde, unter Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten bzw. die Amtshilfe zu verweigern, ist somit unbegründet und abzuweisen.

E. 9.1

Es bleibt zu klären, ob der Umfang der angeordneten Amtshilfeleistung im Sinne des entsprechenden Eventualantrages der Beschwerde dahingehend zu beschränken ist, dass keine Dokumente übermittelt werden, die vor dem 1. April 2011 erstellt wurden. Die Beschwerdeführenden machen zur Begründung dieses Eventualantrages im Wesentlichen geltend, diese Dokumente würden nicht in den Zeitraum fallen, für welchen nach dem einschlägigen Abkommensrecht eine Amtshilfeleistung in Frage komme (vgl. Beschwerde, S. 40 f.; Stellungnahme der Beschwerdeführenden vom 24. April 2017, S. 8 f.).

E. 9.2.1

Wie vorne (E. 2.1) erwähnt, ist die hier in Frage stehende Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA-IN nach der einschlägigen Regelung im Protokoll zum DBA-IN bei Amtshilfeersuchen Indiens auf Informationen über Steuerjahre ab dem 1. April 2011 anwendbar. Es stellt sich dabei die Frage, nach welchem Kriterium Informationen den Steuerjahren vor dem 1. April 2011 oder aber den Steuerjahren ab diesem Zeitpunkt zuzuordnen sind. Bei einer intertemporalrechtlichen Regelung zu einer Amtshilfeklausel, wie sie sich vorliegend im Protokoll zum DBA-IN findet, könnte entweder auf den Zeitpunkt der die Information begründenden Handlung oder aber auf den Zeitpunkt der Wirkung dieser Handlung abgestellt werden (vgl. Tobias F. Rohner/Rebekka Keller, Rückwirkung bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen, in: ST 2014, S. 808 ff., S. 812). Würde vorliegend auf den Zeitpunkt der Handlung abgestellt, wären die in Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung genannten Unterlagen, soweit sie vor dem 1. April 2011 erstellt wurden, nicht an das MoF zu übermitteln. Freilich ist in der hier massgebenden Übergangsbestimmung von Art. 14 Abs. 3 des Änderungsprotokolls vom 30. August 2010 zum DBA-IN von «Informationen» die Rede, die sich «auf Steuerjahre beziehen», welche am oder nach dem 1. Januar des der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls folgendes Jahres beginnen (im Falle Indiens sind dies - wie ausgeführt - Steuerjahre ab dem 1. April 2011; vgl. Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2. Der entsprechende Passus im englischen Originaltext, welcher neben dem deutschen Text und dem Text in Hindi als authentisch im Sinne von Art. 33 des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge [SR 0.111, nachfolgend: VRK; für die Schweiz in Kraft getreten am 6. Juni 1990] gilt, lautet wie folgt: «[...] will be applicable for information that relates to any fiscal year beginning on or after the first day of January of the year next following the date of signature of this Amending Protocol»). Da hier nicht von Informationen über Handlungen die Rede ist, welche während den betreffenden Steuerjahren vorgenommen wurden, sondern lediglich von Informationen, die sich auf diese Steuerjahre beziehen, drängt es sich auf, statt auf den Zeitpunkt der informationsbegründenden Handlungen auf den Zeitpunkt des Eintrittes ihrer Wirkungen abzustellen. Diese Auslegung des DBA-IN rechtfertigt sich auch mit Blick auf das in Ziff. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA-IN zum Ausdruck kommende Ziel der Vertragsstaaten, einen möglichst weit gehenden Informationsaustausch zu gewährleisten (vgl. Rohner/Keller, a.a.O., S. 812 [zu Abkommensklauseln, die anders als Art. 26 DBA-IN auf Informationen über jene Steuerperioden anwendbar sind, die am oder nach dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten des Abkommens folgenden Kalenderjahres beginnen]). Bei Dauerschuldverhältnissen wie einem Vermögensverwaltungsmandat hat das Dargelegte zur Folge, dass die Amtshilfeverpflichtung nicht auf erst nach dem 1. April 2011 eingetretene Tatsachen beschränkt ist. Namentlich Kontoeröffnungsunterlagen, sonstige Vereinbarungen

und «Know your customer»-Dokumente, welche das Verhältnis zwischen einer Bank und dem Kunden während dessen Dauer regeln bzw. betreffen, sind deshalb bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen und fortbestehendem Verhältnis auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem 1. April 2011 erstellt wurden (vgl. auch Rohner/Keller, a.a.O., S. 812). Dabei sind jedoch diejenigen Stellen zu schwärzen, deren Erheblichkeit für die Steuerjahre ab dem 1. April 2011 unwahrscheinlich ist (vgl. ebenso für die amtshilfeweise Übermittlung von Kontoauszügen per 31. Dezember eines Jahres im Zusammenhang mit der Erhebung der Steuern des Folgejahres Urteil des BGER 2C_1087/2016 vom 31. März 2017 E. 4.4).

E. 9.2.2.1

In Rechtsprechung und Lehre wird zwischen echter und unechter Rückwirkung unterschieden. Echte Rückwirkung liegt vor, wenn neues Recht auf einen Sachverhalt zur Anwendung kommt, der im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts bereits abgeschlossen ist. Von dieser Rückwirkung im eigentlichen Sinn zu unterscheiden ist die sog. unechte Rückwirkung. Hier wird neues Recht auf zeitlich offene Dauersachverhalte angewendet oder aber es wird bei der Anwendung des neuen Rechts auf einen Zeitraum nach dessen Inkrafttreten in einzelnen Belangen auf Sachverhalte abgestellt, die bereits vor dessen Inkrafttreten vorlagen (sog. Rückanknüpfung; vgl. zum Ganzen BGE 126 V 134 E. 4 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3.2). Das Bundesverwaltungsgericht befand in seinem Urteil A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 in E. 6.2.4.2 die Regelung im Änderungsprotokoll zum DBA-IN vom 30. August 2010, wonach Informationen betreffend Steuerjahre ab dem 1. April 2011 zu übermitteln sind, trotz des Umstandes, dass dieses Änderungsprotokoll erst am 7. Oktober 2011 durch Notenaustausch in Kraft getreten ist, für zulässig. Es erklärte, dass mit dieser Regelung eine sehr beschränkte Rückwirkung vorgesehen werde («Cette rétroactivité demeure très limitée») und dies nicht ins Gewicht falle. Daran ist festzuhalten (vgl. auch dazu Rohner/Keller, a.a.O., S. 812 f.).

E. 9.2.2.2

Der hiervor gezogene Schluss, dass jedenfalls bei Dauerschuldverhältnissen unter Umständen auch Informationen über vor dem 1. April 2011 erfolgte Handlungen der Amtshilfeverpflichtung von Art. 26 DBA-IN unterliegen (vgl. E. 9.2.1), läuft - jedenfalls in der vorliegenden Konstellation - (ebenfalls) nicht auf eine unzulässige Rückwirkung hinaus: Vorauszuschicken ist, dass eine in einem DBA statuierte Rückwirkung mit der VRK vereinbar ist (vgl. Art. 28 VRK sowie Urteil des BVGer A-6547/2013 vom 11. Februar 2014 E. 2.3.2). Die erwähnte, in Art. 14 Abs. 3 des Änderungsprotokolls vom 30. August 2010 zum DBA-IN vorgesehene (allfällige) Rückwirkung betreffend Informationen über vor dem 1. April 2011 erfolgte Handlungen könnte deshalb von vornherein nur problematisch sein, wenn angenommen würde, dass die das Rückwirkungsverbot garantierenden Grund- und Menschenrechte Art. 14 Abs. 3 des Änderungsprotokolls vom 30. August 2010 zum DBA-IN vorgehen und die erwähnte Unterscheidung zwischen echter und unechter Rückwirkung (E. 9.2.2.1) auch im Verwaltungsverfahrenrecht bzw. im Bereich der hier interessierenden Amtshilfe in Steuersachen massgebend ist (vgl. dazu Urteil des BVGer A-6874/2010 vom 20. Juni 2011 E. 3.2, mit Hinweisen). Gegebenenfalls wäre aber mit Blick auf die vom Bundesverwaltungsgericht bereits erkannte grundsätzliche Zulässigkeit der im Änderungsprotokoll zum DBA-IN vom 30. August 2010 vorgesehenen Rückwirkung (vgl. E. 9.2.2.1) hinsichtlich vor dem 1. April 2011 erstellter Unterlagen einzig fraglich, ob die Übermittlung dieser Dokumente im erwähnten Umfang (vgl. E.

9.2.1) die aus dem Rückwirkungsverbot abgeleiteten Erfordernisse für die Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung in Form einer Rückanknüpfung erfüllt. Hierfür ist aber lediglich Voraussetzung, dass der Rückanknüpfung keine wohlerworbenen Rechte entgegenstehen (vgl. BGE 126 V 134 E. 4a; siehe zum Begriff des wohlerworbenen Rechts Tschannen et al., a.a.O., § 45 N. 43). Jedenfalls soweit es um Bankunterlagen geht, verletzt eine gestützt auf Art. 26 DBA-IN erfolgende Übermittlung von Dokumenten aus der Zeit vor dem 1. April 2011 im hiervor in E. 9.2.1 genannten Umfang (Kontoeröffnungsunterlagen oder Ähnliches) keine wohlerworbenen Rechte. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang, dass die Rechtsunterworfenen spätestens seit dem Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, den Standard gemäss Art. 26 OECD-MA bei der internationalen Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen, damit rechnen mussten, dass das schweizerische Bankkündengeheimnis in diesem Bereich in seiner bisherigen Ausgestaltung nicht unverändert fortbestehen wird. Unter diesen Umständen hätten sie hinreichend Zeit gehabt, sich an die neuen Rechtsentwicklungen anzupassen, und hätten sie damit eine allfällige Rückanknüpfung zu dulden (vgl. Rohner/Keller, a.a.O., S. 812).

E. 9.2.3

Durch die von den Beschwerdeführenden im Übrigen angerufene E. 6.3.1 des (vom Bundesgericht mit BGE 141 II 436 ff. aufgehobenen) Urteils des BVGer A-1606/2014 vom 7. Oktober 2014 wird den vorstehenden Erwägungen nicht der Boden entzogen (vgl. dazu Beschwerde, S. 41): Zwar hat das Bundesverwaltungsgericht in diesem Urteil im Ergebnis insbesondere eine Anordnung der Vorinstanz bestätigt, keine Kontoeröffnungsdaten zu vor dem Zeitpunkt der Anwendbarkeit der einschlägigen Amtshilfeklausel eröffneten Konten zu übermitteln. Da es aber an einer gegenteiligen Anordnung der Vorinstanz fehlte, war die Frage, ob solche Daten an die ersuchende Behörde weiterzuleiten sind, gar nicht Gegenstand des seinerzeitigen Verfahrens.

E. 9.3

Es ist beim hier zu beurteilenden Fall weder ersichtlich noch substantiiert dargetan, dass es unwahrscheinlich ist, dass die in Frage stehenden, vor dem 1. April 2011 erstellten Dokumente und die darin enthaltenen Informationen für die Erhebung der Einkommenssteuer bei den Beschwerdeführenden 1 und 2 in Indien in den Steuerjahren ab diesem Zeitpunkt erheblich sind. Denn unbestrittenermassen betreffen diese Unterlagen und Informationen Bankbeziehungen, welche jedenfalls während eines Teils der indischen Steuerperioden ab dem 1. April 2011 fortbestanden. Anhaltspunkte, dass sich die Verhältnisse ab letzterem Zeitpunkt rechtswesentlich anders dargestellt hätten als in den genannten Unterlagen vermerkt ist, liegen nicht vor. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf das in E. 9.2 hiervor Gesagte ist der Eventualantrag der Beschwerdeführenden, die Amtshilfe sei unter teilweiser Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung auf die im Zeitraum vom 1. April 2011 bis und mit 31. März 2014 entstandenen Dokumente zu beschränken, unbegründet und abzuweisen.

E. 10

Die Beschwerdeführenden beantragen ferner eventualiter, der Hinweis auf das Spezialitätsprinzip in Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung sei dahingehend zu ergänzen, dass die indischen Behörden die zu übermittelnden Dokumente für keine anderen als die mit den in Art. 26 DBA-IN genannten Steuern in direktem

Zusammenhang stehenden steuerlichen oder strafrechtlichen Zwecke verwenden dürfen. Zur Begründung erklären sie, es sei aufgrund des politischen Hintergrundes des Falles zu befürchten, dass die entsprechenden Informationen von den indischen Behörden auch für nicht zulässige Zwecke genutzt werden. Gemäss ständiger Rechtsprechung wird die Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch einen Staat, welcher mit der Schweiz mit einem Abkommen mit einer Amtshilfeklausel verbunden ist, gemäss dem völkerrechtlichem Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. Urteile des BVGer A-4353/2016 vom 27. Februar 2017 E. 3.3, A-5506/2015 vom 31. Oktober 2016 E. 12.2.4, A-4974/2016 vom 25. Oktober 2016 E. 3.1.4, A-6473/2012 vom 29. März 2013 E. 8.3). Aufgrund dieses Umstandes erscheint es vorliegend nicht als geboten, den Hinweis auf den Spezialitätsvorbehalt in Dispositiv-Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung im Sinne des erwähnten Eventualantrages der Beschwerdeführenden zu präzisieren. Dies gilt umso mehr, als die von der Vorinstanz für diesen Hinweis verwendete Formulierung mit dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 2 DBA-IN übereinstimmt.

E. 11

Es ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die angefochtene Schlussverfügung zu bestätigen ist. Die dagegen erhobene Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen.

E. 12.1

Bei diesem Verfahrensausgang gelten die Beschwerdeführenden als unterliegend, weshalb ihnen die Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (vgl. Art. 63 Abs. 1 VwVG). Dabei ist indes der festgestellten Verletzung des rechtlichen Gehörs (vgl. E. 1.4.2.2) angemessen Rechnung zu tragen und ein Teil der Kosten zu erlassen (vgl. BGE 126 II 111 E. 7b; Urteile des BVGer A-4061/2016 vom 3. Mai 2017 E. 7.1, A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.1, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10). Die unter Berücksichtigung der Kosten für die Zwischenverfügungen vom 23. März und 25. April 2017 auf Fr. 8'500.- festzusetzenden Verfahrenskosten (vgl. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) sind demnach im Umfang von Fr. 7'500.- den Beschwerdeführenden aufzuerlegen. Dieser Betrag ist dem von den Beschwerdeführenden geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 8'000.- zu entnehmen, wobei ihnen der Restbetrag von Fr. 500.- nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten ist. Der Vorinstanz sind keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (vgl. Art. 63 Abs. 2 VwVG).

E. 12.2

Den rechtsvertretenen Beschwerdeführenden steht angesichts ihres Unterliegens grundsätzlich keine Parteientschädigung zu (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Analog zu den vorstehenden Ausführungen über die Verfahrenskosten (vgl. E. 13.1) rechtfertigt es sich indessen, den Beschwerdeführenden aufgrund der von der Vorinstanz begangenen Gehörsverletzung eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Urteile des BVGer A-1617/2016 vom 6. Februar 2017 E. 12.2, A-3579/2015 vom 23. Februar 2016 E. 10, A-3122/2015 vom 26. Oktober 2015 E. 8.2). Die Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden haben keine Kostennote eingereicht. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände erscheint eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'500.- als angemessen. (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.