



Abteilung I  
A-37/2024

## Urteil vom 8. Januar 2025

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richterin Iris Widmer,  
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

**A.\_\_\_\_\_ [GmbH],**  
vertreten durch  
Dr. iur. Juerg Bloch, Rechtsanwalt und/oder  
Dr. iur. Simon Bühler, Rechtsanwalt,  
Niederer Kraft Frey AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (MAC).

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

**A.a** Am 27. September 2023 richtete der (...) Revenue Service ([...]; nachfolgend: ersuchende Behörde), gestützt auf Art. 26 des (bilateralen) Abkommens (...) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (...) sowie gestützt auf das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (MAC, SR 0.652.1; für die Schweiz in Kraft getreten am 1. Januar 2017) ein Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV; nachfolgend auch: Vorinstanz; vgl. act. 1 der Akten der Vorinstanz [nachfolgend: act]) betreffend die A.\_\_\_\_\_ (GmbH).

**A.b** Die ersuchende Behörde stützte das Ersuchen im Titel sowohl auf das DBA als auch auf das MAC. Im Feld Rechtsgrundlagen («legal basis») nannte es das MAC vor dem DBA (act. 1, Ziff. 5). Die ESTV führte das Amtshilfeverfahren in der Folge gestützt auf Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 MAC durch.

**A.c** Mit Editionsverfügung vom 28. September 2023 forderte die ESTV die Bank (...) dazu auf, die ersuchten Informationen einzureichen. Zudem wurde die Bank ersucht, die betroffene Gesellschaft A.\_\_\_\_\_ (GmbH) über das Amtshilfeverfahren zu informieren (act. 3).

**A.d** Am 6. Oktober 2023 edierte die Bank die angeforderten Informationen (act. 5).

**B.**

**B.a** Mit Anruf und E-Mail vom 18. Oktober 2023 teilte die betroffene Gesellschaft mit, dass sie vom Amtshilfeersuchen Kenntnis erhalten habe und beantragte Akteneinsicht (act. 6 und 7).

**B.b** Die ESTV bestätigte der betroffenen Gesellschaft mit E-Mail vom 26. Oktober 2023 (auf deren Rückfrage vom 24. Oktober 2023) den Erhalt der Nachricht vom 18. Oktober 2023 und stellte die baldige Akteneinsicht in Aussicht (act. 8).

**B.c** Mit Schreiben vom 3. November 2023 gewährte die ESTV der betroffenen Gesellschaft Akteneinsicht mittels eines verschlüsselten USB-Sticks und teilte ihr mit, dass sie nach Prüfung des Gesuchs zum Schluss gekommen sei, dass die ersuchten Informationen zu übermitteln seien. Sie informierte die betroffene Gesellschaft über den Inhalt der geplanten

Übermittlung an die ersuchende Behörde und setzte ihr eine Frist von 10 Tagen zur schriftlichen Stellungnahme an (act. 13).

**B.d** Nachdem der USB-Stick bei der betroffenen Gesellschaft nicht entschlüsselt werden konnte und die Parteien darüber mehrfach kommunizierten und auch ein zweiter USB-Stick nicht geöffnet werden konnte, stellte die ESTV die Unterlagen am 13. November 2023 nochmals in Papierform zu (act. 14-19).

**B.e** Mit Schreiben vom 14. November 2023 meldete sich der Rechtsvertreter der betroffenen Gesellschaft bei der ESTV, ersuchte um Bestätigung, dass die Frist zur Stellungnahme erst ab Erhalt des Schreibens mit den Akten in Papierform zu Laufen beginne und beantragte erneut Akteneinsicht zur Überprüfung der Vollständigkeit der Akten (act. 21, 22).

**B.f** Die ESTV stellte am 15. November 2023 die Übermittlung eines USB-Sticks mit den Akten an die Rechtsvertretung in Aussicht und bestätigte, dass die Frist ab Zustellung des Schreibens zu laufen begonnen habe und am 24. November 2023 ablaufen werde (act. 23). Am 20. November 2023 gewährte sie sodann die erneute Akteneinsicht an den Rechtsvertreter und versendete einen verschlüsselten USB-Stick (act. 24).

**B.g** Am 23. November 2023 beantragte die Rechtsvertretung der betroffenen Gesellschaft eine Fristerstreckung zur Einreichung der Stellungnahme (act. 26, 27).

**B.h** Mit E-Mail vom 24. November 2023 (13:00 Uhr) Uhr lehnte die ESTV das Fristerstreckungsgesuch ab mit der Begründung, das Amtshilfeersuchen sei als dringlich («urgent») bezeichnet worden (act. 28).

**B.i** Mit Eingabe vom 24. November 2023 reichte die betroffene Gesellschaft eine Eingabe ein, in welcher sie die Verletzung des rechtlichen Gehörs bezogen auf die Ablehnung des Fristerstreckungsgesuchs geltend machte, darlegte, dass sie die Akten aufgrund eines technischen Problems bisher nicht sichten konnte und rügte, dass eine angebliche Dringlichkeit weder von der ersuchenden Behörde noch von der ESTV begründet worden sei. Es habe sich zudem um das erste Fristerstreckungsgesuch gehandelt. Sie beantragte die Zusendung der Akten in physischer Form, eine Wiedererwägung des Fristerstreckungsgesuchs und eventualiter die Gewährung einer Notfrist (act. 29).

**B.j** Am 28. November 2023 erliess die ESTV ihre Schlussverfügung in welcher sie argumentierte, dass im Amtshilfeverfahren grundsätzlich keine Fristerstreckungen gewährt werden und vorliegend keine besonderen Umstände vorgelegen hätten, die eine Fristerstreckung gerechtfertigt hätten (act. 30 [Schlussverfügung], S. 5). Der Rechtsvertreter habe es zudem versäumt, die ESTV nach dem Passwort für das Öffnen des USB-Sticks zu fragen (act. 30, S. 6). Die Akten seien der betroffenen Gesellschaft sodann am 13. November 2023 in Papierform zugestellt worden (act. 30, S. 6). In materieller Hinsicht kam die ESTV zum Schluss, dass alle Voraussetzungen für die Gewährung der Amtshilfe erfüllt seien, weshalb die ersuchten Informationen zu übermitteln seien. Entsprechend verfügte sie die Übermittlung der edierten Informationen und lehnte die Anträge auf erneute Akteneinsicht und Fristerstreckung ab.

### **C.**

**C.a** Gegen diese Schlussverfügung vom 28. November 2023 erhebt die betroffene Gesellschaft (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 29. Dezember 2023 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragt, es sei die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 28. November 2023 vollständig aufzuheben und es sei auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten. Auf die Übermittlung der Informationen sei zu verzichten. Eventualiter sei die Schlussverfügung aufzuheben und es sei auf die Übermittlung sämtlicher Informationen zu verzichten. Subeventualiter sei die Vorinstanz zu verpflichten, ergänzende Abklärungen bei der ersuchenden Behörde durchzuführen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. In prozessualer Hinsicht beantragt sie, die Akten des vorinstanzlichen Verfahrens seien beizuziehen und es seien geeignete Schutzmassnahmen für die Wahrung der Geheimhaltungsinteressen der Beschwerdeführerin und von Dritten zu treffen. Insbesondere habe die Auflage des Entscheids in anonymisierter Form zu erfolgen und die Parteinamen sowie die an die ersuchende Behörde zu übermittelnden Informationen seien nicht öffentlich zugänglich zu machen. In der Beschwerde rügt die Beschwerdeführerin sodann die Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Verweigerung der Gewährung einer Nach- oder Notfrist durch die Vorinstanz und beantragt, diesen Umstand bei der Verteilung der Verfahrenskosten zu berücksichtigen.

Zur Begründung führt die Beschwerdeführerin aus, sie werde (im ersuchenden Staat) von den (dortigen) Behörden unter Druck gesetzt und erpresst. Nachdem die Beschwerdeführerin diese Erpressungsversuche öffentlich gemacht habe, habe der Druck durch die Behörden (...) weiter zu genommen. Die schweizerische Botschaft habe mehrmals zugunsten der

Beschwerdeführerin intervenieren müssen. Da die Konflikte nicht hätten gelöst werden können, habe die Beschwerdeführerin gestützt auf ein (...) Investitionsschutzabkommen ein Investment-Schiedsverfahren eingeleitet. Kurz darauf habe der ersuchende Staat das vorliegende Amtshilfeersuchen gestellt. Dieses sei politisch motiviert, solle den Druck auf die Beschwerdeführerin (auch vor dem Hintergrund des laufenden Schiedsverfahrens) erhöhen und verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Die ersuchende Behörde habe die potentielle Steuerpflicht nicht plausibel darlegen können und das Amtshilfeersuchen weise Widersprüche auf. Insbesondere das Dokument, mit welchem der ersuchende Staat das Amtshilfeersuchen begründe, vermöge die dargestellten Tatsachen nicht zu beweisen. Die voraussichtliche Erheblichkeit sei nicht gegeben. Sodann habe die ersuchende Behörde in einem anderen Fall betreffend die Beschwerdeführerin erhaltene Informationen missbraucht und unzulässigerweise an andere Stellen weitergeleitet, woraus auch betreffend die vorliegenden Informationen eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips nachgewiesen sei. Weiter sei betreffend einen Teil der Periode die Verjährung bereits vor Einreichung des Ersuchens verjährt gewesen, was der Übermittlung entgegenstehe.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 28. Februar 2024 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie auf die angefochtene Schlussverfügung vom 28. November 2023 und führt ergänzend aus, das Amtshilfeverfahren habe sich in die Länge gezogen, da die Dateien angeblich nicht hätten geöffnet werden können, obwohl sich das Vorgehen mit verschlüsseltem USB-Stick in der Praxis bewährt habe. Gerade wegen dieser langen Verfahrensdauer sei es gerechtfertigt gewesen, keine Fristerstreckung zu gewähren. Die von der ersuchenden Behörde im Amtshilfeersuchen angegebenen Informationen schienen sodann plausibel, sodass kein Grund bestehe, an diesen Auskünften zu zweifeln. Auch müsse die ESTV keine weiterführenden Abklärungen vornehmen. Das eingereichte Gutachten zur Verjährung vermöge es nicht, den guten Glauben umzustossen. Auch der *Ordre public* Vorbehalt könne vorliegend nicht durchdringen, ebenso wenig lägen hinreichende Hinweise für eine Verletzung des Spezialitätsprinzips vor.

**C.c** Mit Replik vom 17. April 2024 hält die Beschwerdeführerin an den gestellten Anträgen fest und führt ergänzend aus, es fehlten vorliegend Unterlagen, welche eine Plausibilitätskontrolle in rechtsgenügender Weise ermöglichen würden, die Ausführungen stünden gar in direktem Widerspruch zum Inhalt des Amtshilfeersuchens. Die voraussichtliche Erheblichkeit sei

für den Zeitraum 1. Oktober 2019 bis 31. Dezember 2019 aufgrund offenkundiger Verjährung im Zeitpunkt der Stellung des Amtshilfegesuchs zu verneinen. Weiter werde im laufenden Schiedsverfahren die Beweiserhebung abschliessend geregelt, dieses gehe dem Amtshilfeersuchen als *lex specialis* vor. Die Regeln des Schiedsverfahrens verböten es der ersuchenden Behörde sodann explizit, Massnahmen zu ergreifen, die den Streitfall verschlimmern oder verschärfen können. Letztlich sei das Amtshilfeverfahren rein politisch motiviert und diene nur dazu, unrechtmässig an Informationen für das Schiedsverfahren zu gelangen. Auch eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips sei nachgewiesen.

**C.d** Mit Schreiben vom 30. April 2024 verweist die Vorinstanz auf die Schlussverfügung vom 28. November 2023 und die Vernehmlassung vom 28. Februar 2024 und verzichtet auf eine weitere Stellungnahme.

**C.e** Am 11. Juni 2024 reicht die Beschwerdeführerin ihre erste Noveneingabe ein und führt aus, ein neues Gesetz im ersuchten Staat zeige eine Unvereinbarkeit mit europäischen Werten. Auch die USA hätten bereits Sanktionen (...) gegen das Land verhängt. Sodann ergebe sich aus einer Verfahrensordnung im Schiedsverfahren nochmals der Vorrang dieses Verfahrens vor dem Amtshilfeersuchen, insbesondere da der dortige Streitgegenstand unter anderem auch Steuerfragen und damit das vorliegende Amtshilfeverfahren betreffe.

**C.f** Mit Schreiben vom 18. Juni 2024 verweist die Vorinstanz wiederum auf die Schlussverfügung vom 28. November 2023 und die Vernehmlassung vom 28. Februar 2024 und verzichtet erneut auf eine weitere Stellungnahme.

**C.g** Mit zweiter Noveneingabe vom 31. Juni 2024 legt die Beschwerdeführerin insbesondere ihre Rechtsschrift aus dem Schiedsverfahren ins Recht um darzulegen, dass sich die Streitgegenstände beider Verfahren betreffend Steuerforderungen des ersuchenden Staates überschneiden. Sodann habe die ersuchende Behörde die Steuern für die angefragte Periode (mit Ausnahme der verjährten Periode) Ende Dezember 2023 abschliessend veranlagt.

**C.h** Am 8. August 2024 nimmt die Vorinstanz Stellung zur zweiten Noveneingabe der Beschwerdeführerin. Sie führt insbesondere aus, die Prüfung der Belege, welche die Beschwerdeführerin zur angeblichen definitiven Steuerveranlagung der ersuchenden Behörde eingereicht hat, würden eine

blasse Plausibilitätskontrolle sprengen. Etwaige Rechtsverstösse seien ohnehin vor der ersuchenden Behörde vorzutragen.

**C.i** Mit dritter Noveneingabe vom 30. August 2024 präzisiert die Beschwerdeführerin ihren Antrag betreffend den Verzicht auf die Übermittlung sämtlicher Informationen und führt aus, dass bei Verweigerung der Amtshilfe keine Informationen an die ersuchende Behörde zu übermitteln seien, die über die blosser Information der Abweisung oder des Nichteintretens hinausgingen. Sodann reicht die Beschwerdeführerin weitere Dokumente ein, die darlegen sollen, dass das Steuerverfahren bereits abgeschlossen wurde.

**C.j** Mit Eingabe vom 9. September 2024 verzichtet die Vorinstanz auf eine weitere Stellungnahme.

**C.k** Mit vierter Noveneingabe vom 6. November 2024 macht die Beschwerdeführerin auf das Ergebnis der Parlamentswahlen im ersuchenden Staat aufmerksam und legt unter Verweis auf die Reaktionen anderer Staaten auf das Wahlergebnis dar, dass nicht davon auszugehen sei, dass der ersuchende Staat sich hinreichend an rechtsstaatliche Grundsätze halte. Andere Staaten würden gar die Aussetzung bilateraler Abkommen prüfen. Auch daher sei die Amtshilfe zu verweigern.

**C.l** Mit Eingabe vom 12. November 2024 reicht die Vorinstanz Kommunikation mit der ersuchenden Behörde betreffend die Verfahrensdauer ein.

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

### **1.**

**1.1** Das vorliegende Amtshilfeersuchen vom 27. September 2023 stützt sich auf das MAC. Dieses hält in seinem Art. 21 Abs. 1 ausdrücklich fest, dass die Rechte und Sicherheiten, die Personen durch das Recht oder die Verwaltungspraxis des ersuchten Staates gewährt werden, nicht berührt werden. Die Schweiz ist also explizit befugt, ihr innerstaatliches Verfahren durchzuführen, um zu entscheiden, ob dem ersuchenden Staat Amtshilfe zu leisten ist. Das entsprechende Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; Art. 1 Abs. 1 Bst. b StAhiG, Art. 24 StAhiG e contrario), soweit das MAC keine abweichenden Bestimmungen enthält (Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die

Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

**1.2** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) 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 in Steuersachen (vgl. Art. 32 VGG e contrario sowie Art. 19 Abs. 1 und 5 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

**1.3** Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und Gesellschaft, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (vgl. Art. 19 Abs. 2 StAhiG i.V.m. Art. 48 VwVG). Die Beschwerde wurde überdies form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

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

**1.5** Sodann gilt im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (vgl. auch Art. 81 Abs. 3 MWSTG). Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat (BGE 130 II 482 E. 3.2).

## **2.**

Zunächst ist auf die Rüge der Beschwerdeführerin betreffend die Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgrund der Verweigerung einer Nach- oder Notfrist für die Stellungnahme vor der Vorinstanz einzugehen.

### **2.1**

**2.1.1** Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen

Eidgenossenschaft (BV, SR 101) Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch umfasst diverse Teilgehalte, darunter das Akteneinsichtsrecht, das Recht auf Informationen über den Verfahrensausgang und das Recht auf einen begründeten Entscheid. Es stellt ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere auch das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheides zur Sache zu äussern. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst letztlich alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie ihren Standpunkt in einem Verfahren wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-4333/2022 vom 20. Juni 2023 E. 3.3.2).

**2.1.2** Im Bereich der internationalen Steueramtshilfe wird (für das Verfahren vor der ESTV) das Recht der beschwerdeberechtigten Person sich am Verfahren zu beteiligen und auf Akteneinsicht explizit in Art. 15 Abs. 1 StAhiG festgehalten. Zu diesen Teilnahmerechten im Amtshilfeverfahren gehört insbesondere auch das Recht auf Anhörung vor Erlass der Schlussverfügung (CHARLOTTE SCHODER, StAhiG, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, Art. 15 N 199).

**2.1.3** Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1). Darüber hinaus ist - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; BVGE 2019 VII/6 E. 4.4 m.w.H.; Urteil des BVGer A-5527/2023 vom 20. November 2024 E. 5.1.3).

**2.2** Die Beschwerdeführerin trägt vor, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Die Beschwerdeführerin habe erst am 18. Oktober 2023 vom Amtshilfeverfahren Kenntnis erlangt. Trotz sofortiger

Nachfrage seien zwei Wochen vergangen, bis die Akteneinsicht (erfolglos) gewährt wurde. Erst mit Zustellung der Akten in Papierform vom 13. November 2023 habe die Beschwerdeführerin dann Kenntnis vom Inhalt der Akten nehmen können. Es habe sich beim Fristerstreckungsgesuch vom 23. November 2023 um das erste Fristerstreckungsgesuch gehandelt und die technischen Probleme in Zusammenhang mit dem Öffnen des USB-Sticks könnten nicht der Beschwerdeführerin angerechnet werden. Durch die Ablehnung des Fristerstreckungsgesuchs sei der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör im erstinstanzlichen Verfahren vollständig verwehrt worden.

**2.3** Die Vorinstanz argumentiert, die Bank habe die Beschwerdeführerin ordnungsgemäss am 6. Oktober 2023 über das Verfahren informiert. Die Methode der Akteneinsicht mittels verschlüsselter USB-Sticks habe sich bewährt und es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Beschwerdeführerin sogar zwei USB-Sticks nicht habe entschlüsseln können. Sodann habe es der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin bei der ihm nochmals gewährten Akteneinsicht sogar versäumt, das Passwort anzufragen. Aufgrund des Beschleunigungsgebots und der Angabe der ersuchenden Behörde, es handle sich um ein dringendes («urgent») Ersuchen, sei es gerechtfertigt, keine Fristverlängerung zu gewähren. Die Beschwerdeführerin habe insgesamt eine angemessene Frist zur Bezeichnung eines Vertreters erhalten.

## **2.4**

**2.4.1** Es ist zu würdigen, dass die Beschwerdeführerin nachweislich am 18. Oktober 2023 vom Amtshilfeverfahren erfuhr und am 13. November 2024 Kenntnis der relevanten Akten hatte (etwas anderes vermag die Vorinstanz jedenfalls nicht zu belegen), wobei der Rechtsvertretung diese Aktenkenntnis zuzurechnen ist. Mithin stand der Beschwerdeführerin ab Zustellung der Akten mit Information über die geplante Verfügung eine Frist von 10 Tagen für die Stellungnahme zur Verfügung. Nicht von Bedeutung für die Beurteilung ist hingegen, wann die Rechtsvertretung die nochmalige Akteneinsicht wahrnehmen konnte.

**2.4.2** Für die Bearbeitung durch eine Rechtsvertretung ist die Frist von 10 Tagen eine verhältnismässig kurze Frist. Es ist denn auch üblich, dass (erstmalige) Fristerstreckungsgesuche bei Geltendmachung einer hohen Arbeitslast oder anderer dringender Fristgeschäfte sowie für das Studium umfangreicher Akten, insbesondere bei erstmaliger Mandatierung, gewährt werden. Die Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin musste folglich

nicht damit rechnen, dass ihr Fristerstreckungsgesuch abgewiesen werden würde. Auch dass die Vorinstanz das Fristerstreckungsgesuch erst mit E-Mail vom 24. November 2013 um 13:00 Uhr beantwortete, führte dazu, dass die Beschwerdeführerin faktisch keine Zeit mehr hatte, eine Eingabe zu erstellen, wodurch ihr letztlich gänzlich das Recht genommen wurde, sich zur Sache zu äussern. Dies stellt eine Missachtung der verfassungsmässig garantierten Verfahrensrechte der Beschwerdeführerin dar. Letztlich äusserte sich die Vorinstanz auch nur ungenügend zum Wiedererwägungsgesuch betreffend die Fristerstreckung, dass die Beschwerdeführerin in ihrer Eingabe vom 24. November 2023 stellte. In der Schlussverfügung der Vorinstanz vom 28. November 2023 wird das Wiedererwägungsgesuch zwar genannt (S. 5 der Schlussverfügung vom 28. November 2023, act. 30), jedoch wird dieses daraufhin nur höchst rudimentär behandelt. Selbst in äusserst dringenden Fällen ist es praxismässig üblich, zumindest eine Notfrist von wenigen Tagen zu gewähren. Indem die Vorinstanz der Beschwerdeführerin nicht einmal eine solche Notfrist gewährte und auch das Wiedererwägungsgesuch nur ungenügend behandelte, verletzt sie den Grundsatz des rechtlichen Gehörs.

**2.4.3** Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann jedoch selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abgesehen werden, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf führen würde (vgl. E. 2.1.3 vorstehend). Aufgrund der Vernehmlassungen der Vorinstanz ist im vorliegenden Fall klar, dass diese auch bei Kenntnis der Argumentation der Beschwerdeführerin nicht anders entschieden hätte. Folglich würde eine Rückweisung nur zu einem formalistischen Leerlauf führen. Daher kann vorliegend auch offengelassen werden, ob es sich um eine schwere Verletzung des rechtlichen Gehörs handelt. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs ist aber bei den Verfahrenskosten zu würdigen.

**2.5** Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt.

### **3.**

**3.1** Sowohl die Schweiz als auch (der ersuchende Staat) sind Vertragsparteien des MAC, worauf sich das Amtshilfeersuchen vom 27. September 2023 stützt. Unter anderem ist in diesem Staatsvertrag die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen vorgesehen (Art. 5 Abs. 1 MAC).

**3.1.1** Gemäss Art. 5 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 MAC erteilt der ersuchte Staat auf Ersuchen des anderen Staates Letzterem alle Informationen, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung seines innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das MAC fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind. In Bezug auf die unter das MAC fallenden Steuern (Art. 2 MAC) hat die Schweiz jedoch einen Vorbehalt im Sinne von Art. 30 Abs. 1 Bst. a MAC angebracht und leistet keine Amtshilfe für allgemeine Verbrauchssteuern wie Mehrwert- und Umsatzsteuern gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. b Ziff. ii bis iv MAC (vgl. Ziff. 1 des Vorbehaltes am Ende des Abkommens unter «Vorbehalte und Erklärungen»).

**3.1.2** Nach Art. 28 Abs. 6 MAC gilt dieses Übereinkommen für die Amtshilfe im Zusammenhang mit Besteuerungszeiträumen, die am oder nach dem 1. Januar des Jahres beginnen, das auf das Jahr folgt, in dem das Übereinkommen in der durch das Protokoll von 2010 geänderten Fassung für eine Vertragspartei in Kraft getreten ist. Für die Schweiz ist das Übereinkommen am 1. Januar 2017 in Kraft getreten, weshalb diese grundsätzlich Amtshilfe gewähren kann für Besteuerungszeiträume ab dem 1. Januar 2018. (...)

**3.1.3** Das Amtshilfeersuchen vom 27. September 2023 betrifft die Unternehmenssteuer und den Ermittlungszeitraum vom 1. Oktober 2019 bis 1. November 2022 (vgl. act. 1, Ziff. 9). Es fällt demnach in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 MAC.

## **3.2**

**3.2.1** Gemäss Art. 18 Abs. 1 MAC muss ein Ersuchen um Informationen, soweit erforderlich, Angaben über jene Behörde oder Stelle enthalten, von der das durch die zuständige Behörde gestellte Ersuchen ausgeht (Bst. a), sowie Namen, Anschrift oder alle sonstigen Angaben, welche die Identifizierung der Personen, derentwegen das Ersuchen gestellt wird, ermöglichen (Bst. b). Weiter hat die ersuchende Behörde anzugeben, in welcher Form sie die Informationen, um die sie ersucht, erhalten möchte (Bst. c) bzw. Angaben zu machen über die Art und den Gegenstand von Schriftstücken, um deren Zustellung ersucht wird (Bst. e). Schliesslich hat das Ersuchen Angaben darüber zu enthalten, ob es dem Recht und der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates entspricht (Bst. f) und ob der ersuchende Staat alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft hat, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (Bst. f i.V.m. Art. 21

Abs. 2 Bst. g MAC). Zudem ist das Amtshilfeersuchen in einer der Amtssprachen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend: OECD) und des Europarats oder einer von den betreffenden Vertragsparteien zweiseitig vereinbarten Sprache abzufassen (Art. 25 MAC).

**3.2.2** Die ähnlich lautenden Voraussetzungen gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 StAhiG treten hinter diese Bestimmungen des MAC grundsätzlich zurück (Art. 1 Abs. 2 StAhiG; zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 4.3; A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.6).

**3.2.3** Das Ersuchen vom 27. September 2023 erfüllt diese formellen Voraussetzungen. Etwas anderes wird auch von der Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht.

#### **4.**

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, dass das Amtshilfeersuchen politisch motiviert sei und die Informationsbeschaffung vorrangig vom laufenden Schiedsverfahren geregelt werde, weshalb es gegen Treu und Glauben gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG verstosse. Die Beschwerdeführerin macht damit Gründe geltend, die – wenn sie vorliegen – dazu führen würden, dass die ESTV gestützt auf Art. 7 Bst. c StAhiG auf das Amtshilfeersuchen nicht hätte eintreten dürfen.

#### **4.1**

**4.1.1** Sofern eine Partei – wie hier – eine entsprechende Rüge vorträgt, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Diese Frage bestimmt sich nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, VRK; vgl. BGE 143 II 224 E. 6.2). Art. 26 VRK statuiert – als kodifiziertes Völkergewohnheitsrecht – den Grundsatz, dass ein – in Kraft gesetzter – Vertrag die Parteien bindet und von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen ist (*pacta sunt servanda*). Unter «Vertragsparteien» sind die Staaten als solche zu verstehen (Art. 2 Abs. 1 Bst. g VRK). Nach Art. 27 VRK kann sich eine Vertragspartei grundsätzlich – ausser bei offenkundiger Verletzung der innerstaatlichen Zuständigkeitsordnung (Art. 46 VRK) – nicht auf ihr innerstaatliches Recht berufen, um die Nichterfüllung eines Vertrags zu rechtfertigen (BGE 124 II 293 E. 4; 120 Ib 360 E. 2c). Völkerrechtlich sind die Staaten somit verpflichtet, ungeachtet ihres innerstaatlichen Rechts völkerrechtliche Verpflichtungen einzuhalten; das Völkerrecht beansprucht absolute Geltung. Jeder Vertragsbruch

stellt eine Völkerrechtsverletzung dar, für welche der handelnde Staat völkerrechtlich verantwortlich wird (BVGE 2010/7 E. 3.3.3 mit Hinweisen). Auf welche Weise hingegen ein Staat auf der innerstaatlichen Ebene seinen Verpflichtungen nachkommen muss, wird vom Völkerrecht nicht geregelt. Das Völkerrecht verweist in diesem Punkt auf das Landesrecht. Der Zweck von Art. 27 VRK erschöpft sich darin zu vermeiden, dass sich ein Staat auf sein innerstaatliches Recht beruft, um sich seinen völkerrechtlichen Verpflichtungen und der damit einhergehenden Verantwortlichkeit zu entziehen (BVGE 2010/40 E. 4.2; ANNEMIE SCHAUS, in: Olivier Corten/Pierre Klein [Hrsg.], *Les Conventions de Vienne sur le droit des traités: Commentaires article par article*, 3 Bd., 2006, N. 2 f. zu Art. 27 VRK von 1969).

**4.1.2** Sieht das Völkerrecht die Möglichkeit vor, die Amtshilfe aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben zu verweigern, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020).

**4.1.3** Nach Art. 31 Abs. 1 VRK ist ein völkerrechtlicher Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Ziels und Zwecks auszulegen. Daher ist eine Vertragsauslegung zu unterlassen, die dazu führen würde, dass die internationalen Verpflichtungen umgangen werden oder der Vertrag von seinem Sinn und Zweck abzulenken (BGE 143 II 224 E. 6.3; 142 II 161 E. 2.1.3).

**4.1.4** Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat insbesondere dann treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Das Verhalten des ersuchenden Staates kann sich auch aus anderen Gründen als treuwidrig erweisen, weswegen jeweils der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten ist, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.3; Urteile des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2; 2C\_1013/2019 vom 16. Dezember 2019 E. 2; 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3; 2C\_88/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 5.3 f.; 2C\_819/2017 vom 2. August 2018 E. 2.2.2 f.; 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3). Damit können selbstredend auch andere Gründe als die vorgenannten ein Verhalten des ersuchenden Staates als treuwidrig erscheinen lassen (vgl. dazu etwa Urteil des BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3 ff.).

**4.2** Aus den vorstehenden Erläuterungen ergibt sich, dass vorliegend zu prüfen ist, ob das Stellen eines Amtshilfeersuchens bei laufendem Schiedsverfahren einen Verstoß gegen Treu und Glauben bedeutet.

**4.2.1** Die Beschwerdeführerin trägt vor, das Amtshilfeersuchen sei einzig politisch motiviert, nachdem die Beschwerdeführerin Korruption bzw. Erpressung durch politische Funktionäre des ersuchenden Staates offengelegt habe bzw. ein Schiedsverfahren eingeleitet habe. Das zwischen dem ersuchenden Staat und der Beschwerdeführerin laufende Investitionsschutz-Schiedsverfahren stütze sich auf (...) einen völkerrechtlichen Vertrag. Die Streitigkeit betreffe dabei Fragen der Enteignung aber auch steuerrechtliche Aspekte. Das Schiedsverfahren unterliege eigenen prozessualen Regeln, welche ein formalisiertes Verfahren zur Beweiserhebung vorsehen und im Sinne von *lex specialis* dem Amtshilfeersuchen vorgehe. Es sei in der Praxis anerkannt, dass derartige Verfahrenspflichten die Souveränität des Staates betreffend die Rechtsdurchsetzung einschränken könnten. Darüber hinaus bestehe die völkerrechtliche Pflicht, dass ein Staat bei laufenden Schiedsverfahren, seine Ermittlungsbefugnisse nach Treu und Glauben auszuüben habe und ganz allgemein keine Massnahmen ergreifen dürfe, die den Streitfall verschlimmern oder verschärfen könnten. Der ersuchende Staat missbrauche in völkerrechtsverletzender und treuwidriger Weise das Amtshilfeverfahren, um die Beschwerdeführerin einzuschüchtern, an Informationen zu kommen und daran zu hindern, im rechtshängigen Schiedsverfahren zu obsiegen. Das Schiedsverfahren sei vor dem Amtshilfeersuchen anhängig gemacht worden und enthalte spezialgesetzliche Regelungen, weshalb die Übermittlung der Informationen gegen Treu und Glauben verstossen würde.

**4.2.2** Die Vorinstanz erwidert, es könne zu sämtlichen von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen festgehalten werden, dass diese höchstens als Indiz für eine mögliche Verletzung der Rechte der Beschwerdeführerin im ersuchenden Staat fungieren könnten. Da jedoch die Anwendung des *Ordre public* Vorbehalts im Rahmen der Amtshilfe nur für die seltensten Extremfälle vorgesehen sei, dem ersuchenden Staat prinzipiell zu vertrauen und die Amtshilfe grundsätzlich umfassend zu leisten sei, wäre es stossend und mit den genannten Prinzipien unvereinbar, wenn vorliegend aufgrund blosser Indizien ein *Ordre public* Vorbehalt zur Anwendung gelangen könnte. Dies gelte sinngemäss auch für das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die ersuchende Behörde hätte aus einer politischen Motivation heraus das Amtshilfeersuchen gestellt, nachdem die Beschwerdeführerin ein Schiedsverfahren gegen den ersuchenden Staat eingeleitet

habe. Auch für diese Behauptung fänden sich keine Grundlagen oder aussagekräftige Beweise, welche einen «Extremfall» im Sinne der Rechtsprechung begründen könnten. Dem ersuchenden Staat stehe eine gewisse Freiheit zu, um zu entscheiden, wann ein Amtshilfeersuchen gestellt werden solle.

**4.3** Das MAC und das (Investitionsschutzabkommen) sind zwei völkerrechtliche Verträge, wobei es sich beim MAC um ein multilaterales Abkommen handelt, beim (Investitionsschutzabkommen) um ein bilaterales Abkommen. (...) Aufgrund des jeweiligen Vertragsinhalts tangieren bzw. widersprechen sich die beiden Abkommen nicht. Das MAC regelt Amtshilfe in Steuersachen, das (Investitionsschutzabkommen) regelt die Förderung und den Schutz gegenseitiger Investitionen. Im MAC wird das Verfahren für den Informationsaustausch bestimmt, das (Investitionsschutzabkommen) selbst enthält keine Regeln über Informationsbeschaffung oder Beweiserhebung. Diese ergeben sich erst aus den Schiedsregeln, die zur Anwendung gelangen, wenn ein Schiedsverfahren aufgrund von Streitigkeiten über das (Investitionsschutzabkommen) angestrengt wird. Daraus ergibt sich, dass sich die beiden Verträge in der sich präsentierenden Konstellation auf gleicher Stufe gegenüberstehen und grundsätzlich keines dem anderen gegenüber einen Vorrang genießt, weshalb auch kein Widerspruch zwischen beiden Verträgen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Bst. e MAC besteht.

**4.4** Zu prüfen ist daher weiter, ob die Grundprinzipien des Schiedsverfahrens das Amtshilfeersuchen als treuwidrig erscheinen lassen oder ob die Schiedsregeln über die Beweiserhebung im Schiedsverfahren den Regeln über den Informationsaustausch im Amtshilfeverfahren im Sinne von *lex specialis* vorgehen.

**4.4.1** Im vorliegenden Fall leitete die Beschwerdeführerin (...) bevor der ersuchende Staat am 27. September 2023 sein Amtshilfeersuchen gestellt hat, das Schiedsverfahren ein (Beilage 16 der Beschwerdeführerin). In beiden Verfahren stehen sich die gleichen Parteien (ersuchender Staat und Beschwerdeführerin) gegenüber. Allerdings enthält die Rechtsschrift der Beschwerdeführerin (...) zur Einleitung des Schiedsverfahrens (Request für Arbitration) keinerlei Hinweise darauf, dass im Schiedsverfahren auch Steuerfragen thematisiert werden sollen. Die Rüge einer unzulässigen bzw. überhöhten Besteuerung der Beschwerdeführerin durch den ersuchenden Staat wurde von der Beschwerdeführerin erst in der Schiedsklage (...) erhoben (Beilage 52 der Beschwerdeführerin, Rz. 189 ff.). Damit

wurde der Verfahrensgegenstand des Schiedsverfahrens erst zu diesem Zeitpunkt allenfalls auf Steuerfragen erweitert. Dabei ist fraglich, ob sich das Schiedsgericht, welches aufgrund einer Investitionsschutzstreitigkeit (...) angerufen wurde, überhaupt für solche Fragen als zuständig erachtet. Es handelt sich denn auch gerade nicht um ein «Steuer-Schiedsverfahren». Die ersuchende Behörde musste nach der Einleitung des Schiedsverfahrens jedenfalls nicht damit rechnen, dass dieses auch Steuerfragen beinhalten würde, weshalb es nicht als Verstoss gegen Treu und Glauben erscheint, wenn der ersuchende Staat später ein Amtshilfeersuchen stellt. Zwar gibt es eine zeitliche Nähe zwischen beiden Ereignissen (...), daraus allein lässt sich jedoch nicht ableiten, das Amtshilfeersuchen sei einzig politisch motiviert oder das Amtshilfeverfahren werde instrumentalisiert, um vor dem Hintergrund des Schiedsverfahrens Druck auf die Beschwerdeführerin auszuüben.

**4.4.2** Dem stehen auch die von der Beschwerdeführerin vorgetragene Grundsätze der Erhaltung des status quo («preservation of the status quo») und der Nichtverschärfung des Streitfalls («Non-Aggravation») im Schiedsverfahren nicht entgegen. Es kann zwar nicht ausgeschlossen werden, dass das Schiedsgericht betreffend das im ersuchenden Staat laufende Steuerverfahren vorsorgliche Massnahmen treffen könnte (FEDERICO CAMPOLIETI, *The Rule of Non-Aggravation of the Dispute in ICSID Arbitration Practice*, ICSID Review, Vol. 30 [2015], No.1, 217 [nachfolgend: *The Rule of Non-Aggravation*], S. 222). Solche Massnahmen würden sich aber auf das nationale Verfahren im ersuchenden Staat beziehen und wären vor dem Schiedsgericht und/oder vor den Behörden des ersuchenden Staats vorzutragen. Vorliegend machte die Beschwerdeführerin nicht geltend, sie habe solche vorsorglichen Massnahmen beantragt. Es kann so dann von einem Staat nicht erwartet werden, dass er jegliche mit der Staatstätigkeit einhergehende Aufgaben im Bereich des Straf-, Verwaltungs- oder Zivilrechts gegenüber der am Schiedsverfahren beteiligten Partei für die gesamte Dauer des Schiedsverfahrens unterlässt (CAMPOLIETI, *The Rule of Non-Aggravation*, S. 222). Die Besteuerung ist von je her eine Grundkompetenz des Staates gegenüber seinen Steuersubjekten, weshalb es nicht per se als Verschärfung des Streitfalls gelten kann, wenn ein Staat Steuererhebungs- oder -vollzugsmassnahmen durchführt. So fanden denn diese Grundsätze auch in Bezug auf durch den am Schiedsverfahren beteiligten Staat durchgeführte Strafverfahren keine Anwendung (CAMPOLIETI, *The Rule of Non-Aggravation*, S. 222 f. und S. 228 f.). Auch geht es im Amtshilfeverfahren nicht um materielle Besteuerungsfragen, sondern nur um den Informationsaustausch, sodass das vorliegende

Verfahren den Urteilsspruch im Schiedsverfahren nicht beeinträchtigt und insbesondere keine sich widersprechenden Urteile drohen. So liege denn auch nach CAMPOLIETI keine Verschärfung des Streitfalls vor und das Prinzip sei folglich nicht anzurufen, wenn (konnexe) Anträge vorliegen, die unabhängig voneinander entschieden werden können (CAMPOLIETI, *The Rule of Non-Aggravation*, S. 227). Der konnexe Antrag müsse sich vielmehr unmittelbar aus dem (Investment-) Streitgegenstand ergeben, damit dem Schiedsgericht Vorrang vor einem nationalen Gericht einzuräumen wäre (CAMPOLIETI, *The Rule of Non-Aggravation*, S. 229). Dies ist vorliegend aber gerade nicht der Fall. Im Gegenteil, in der Rechtsschrift zur Einleitung des Schiedsverfahrens wurden Steuerfragen nicht thematisiert, was klar dafürspricht, dass diese keinen untrennbaren Zusammenhang mit dem Investitionsschutzverfahren aufweisen. Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen ergibt sich, dass die Prinzipien des Schiedsverfahrens der Erhaltung des status quo und der Nichtverschärfung des Streitfalls dem Amtshilfverfahren vorliegend nicht entgegenstehen.

**4.4.3** Auch kann kein *lex specialis*-Verhältnis zwischen den verschiedenen Rechtsgrundlagen zur Informationsbeschaffung (Beweiserhebungsregeln im Schiedsverfahren bzw. Informationsübermittlung nach MAC) bestehen, wenn (Haupt-) Gegenstand des Schiedsverfahrens eine Investitionsschutzstreitigkeit ist. Im (Investitionsschutzabkommen) finden sich denn auch keinerlei Regelungen zum Informationsaustausch. Erst in den Schiedsregeln finden sich Beweiserhebungsvorschriften, welche aber gegenüber den unmittelbar im völkerrechtlichen Vertrag geregelten Vorschriften des MAC als weniger speziell zu gelten haben. Entsprechend ist das MAC für den vorliegenden Fall vorrangig zu betrachten.

**4.4.4** Ein Verstoss gegen Treu und Glauben liegt wie vorstehend ausgeführt (E. 4.1.5) rechtsprechungsgemäss vor, wenn ein Staat schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Ein mit dieser Situation vergleichbarer Fall, liegt hier unter Berücksichtigung des vorstehenden Ausgeführten nicht vor.

**4.4.5** Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Schiedsregeln zur Beweiserhebung den Vorschriften im MAC zur Informationsübermittlung nicht im Sinne der *lex-specialis*-Kollisionsregel vorgehen. Aus der zeitlichen Nähe zwischen der Einleitung des Schiedsverfahrens und dem Amtshilfeersuchen kann aufgrund der an sich unterschiedlichen Verfahrensgegenstände auch nicht auf ein rein politisch motiviertes Ersuchen geschlossen werden. Aus diesen Gründen liegt kein Verstoss gegen den

völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben vor. Die ESTV ist zu recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten.

## **5.**

Zu prüfen sind folglich die materiellen Voraussetzungen für das Amtshilfeersuchen. Aufgrund der von der Beschwerdeführerin vorgetragene Rügen sind nach einer Darstellung der theoretischen Grundlagen (E. 5.1) die Darlegung der Verdachtsmomente im Sachverhalt des Amtshilfeersuchens (E. 5.2), die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips (E. 5.3), die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen (E. 5.4), eine etwaige Verletzung des Spezialitätsprinzips (E. 5.5) sowie ein möglicher Verstoss gegen den *Ordre public* (E. 5.6) zu prüfen.

### **5.1 Rechtliche Grundlagen**

**5.1.1** Die nachfolgend erwähnte Rechtsprechung betreffend die Leistung von Amtshilfe auf Ersuchen gestützt auf ein Doppelbesteuerungsabkommen kann für das MAC insoweit übernommen werden, als die entsprechenden Bestimmungen unter rechtswesentlichen Aspekten inhaltlich vergleichbar sind (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.2).

**5.1.2** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 139 II 451 E. 2.2.1; Urteil des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.4). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen (BGE 142 II 218 E. 3.3; Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.1.1 f.; vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 2.2.5).

**5.1.3** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe (wie mit jenem der Rechtshilfe)

nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; 139 II 404 E. 7.2.2; Urteil des BVGer A-6079/2019 vom 8. September 2021 E. 2.3.1). Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss diese hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (BGE 139 II 451 E. 2.1 und E. 2.2.1; 139 II 404 E. 7.2.2; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-6079/2019 vom 8. September 2021 E. 2.3.1 m.w.H.).

**5.1.4** Nach dem in Art. 21 Abs. 2 Bst. g MAC statuierten *Subsidiaritätsprinzip* muss der ersuchende Vertragsstaat, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt, alle angemessenen und nach seinem Recht oder seiner Verwaltungspraxis zur Verfügung stehenden Massnahmen ausgeschöpft haben, es sei denn, das Zurückgreifen auf diese Massnahmen würde unverhältnismässig grosse Schwierigkeiten mit sich bringen (vgl. auch Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1).

**5.1.5** Gemäss Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 MAC tauschen die Vertragsparteien alle Informationen aus, die für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts betreffend die unter dieses Übereinkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind.

**5.1.5.1** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4592/2018 vom 21. März 2019 E. 3.1.2). Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; Urteil des BVGer A-2676/2017 vom 3. April 2019 E. 3.3.1). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen letzten Endes als nicht erheblich herausstellen sollten (vgl. BGE 144 II 206 E. 4.3; 142 II 161 E. 2.1.1).

**5.1.5.2** Ob eine Information tatsächlich erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen. Die Rolle des ersuchten Staates bei der Beurteilung der voraussichtlichen Erheblichkeit beschränkt sich somit darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im

Ersuchen dargestellten Sachverhalt haben und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (BGE 145 II 112 E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte – mit der Begründung, dass die verlangten Informationen nicht «voraussichtlich erheblich» im Sinne von Art. 4 Abs. 1 MAC seien – nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich bzw. unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-2664/2020 vom 26. Januar 2021 E. 6.2; A-5695/2018 vom 22. April 2020 E. 3.3.1 f.; A-4218/2017 vom 28. Mai 2018 E. 2.3.1).

**5.1.5.3** In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen und von der ESTV auszusondern oder unkenntlich zu machen sind (vgl. statt vieler: Urteile des BVGer A-5383/2019 vom 24. November 2020 E. 2.2.3; A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3 f.). Auch wenn damit die «Hürde der voraussichtlichen Erheblichkeit» gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht sehr hoch ist (BGE 145 II 112 E. 2.2.1; zum Ganzen: BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1; Urteil des BVGer A-4167/2020 und A-4169/2020 vom 18. Januar 2021 E. 6.3), so ist sie dennoch vorhanden und zu beachten (zum Ganzen: Urteile des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 3.4.3 [bestätigt durch das BGer mit Urteil 2C\_780/2020 vom 10. März 2021]; A-2830/2018 vom 17. September 2018 E. 3.1).

**5.1.6** Bei der Beurteilung, ob die verlangten Informationen voraussichtlich erheblich sind, hat der ersuchte Staat nicht die Anwendung des innerstaatlichen Verfahrensrechts des ersuchenden Staates zu prüfen. Es genügt, dass die Informationen möglicherweise geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Der ersuchte Staat kann die Frage, ob das Steuerverfahren im Ausland begründet ist, nur einer Plausibilitätskontrolle unterziehen. Auch hat er nicht zu prüfen, ob prozedurale Hindernisse – in Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates – der Verwendung der erhaltenen Informationen entgegenstehen könnten. Eine solche Herangehensweise wäre im Kontext der internationalen Zusammenarbeit und mit Blick auf die Besonderheiten jedes nationalen Verfahrensrechts nicht haltbar. Der ersuchte Staat verfügt im Übrigen nicht über die notwendigen Grundlagen, um die Korrektheit der Vorbringen der betroffenen steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Prozessregeln des ersuchenden Staates zu prüfen (zum Ganzen: BGE 144 II 206 E. 4.3 zweiter Absatz m.w.H.). Soweit das nationale 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 218 E. 3.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Anders liegen die Dinge nur dann, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass im ausländischen Verfahren elementare Verfahrensgrundsätze verletzt werden könnten oder anderweitig schwere Mängel bestünden (Urteil des BGer 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4.1). Der Grundsatz gilt namentlich auch für die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats. Würde die ESTV als ersuchte Behörde derartige Fragen abklären, griffe sie dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vor, was mit dem Zweck des Amtshilfeverfahrens nicht vereinbar ist (vgl. Urteile des BGer 2C\_936/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 5.5.2; 2C\_823/2020 vom 13. Oktober 2020 E. 4.2; 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 7.7.1; 2C\_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 3.6.2; 2C\_274/2016 vom 7. April 2016 E. 4.3).

### 5.1.7

**5.1.7.1** Der ersuchende Staat hat schliesslich bei der Verwendung der ersuchten Informationen das *Spezialitätsprinzip* einzuhalten. Gemäss Art. 22 Abs. 1 und 2 MAC sind alle Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Übereinkommen erhalten hat, ebenso geheim zu halten und zu schützen wie die Informationen, die sie nach ihrem innerstaatlichen Recht erhalten hat. Die Informationen dürfen nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind.

**5.1.7.2** Das bereits erwähnte völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. vorangehend E. 5.1.2) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und 4.3.1; 115 Ib 373 E. 8; 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende

Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1).

### 5.1.8

**5.1.8.1** Das MAC enthält in Art. 21 Abs. 2 unter anderem Vorschriften, wonach das Übereinkommen nicht so auszulegen ist, als verpflichte es den ersuchten Staat Massnahmen durchzuführen, die der öffentlichen Ordnung (*Ordre public*) widersprächen (Bst. b). Der Wortlaut von Art. 21 Abs. 2 Bst. b MAC bezieht sich nicht ausdrücklich auf einen bestimmten *Ordre public*. Der OECD-Musterkommentar, welcher regelmässig zur Auslegung schweizerischer Doppelbesteuerungsabkommen sowie des MAC herangezogen wird (BGE 144 II 130 E. 8.2.3; 143 II 202 E. 6.3.4), hält fest, dass unter dem *Ordre public* die "lebenswichtigen Interessen" («intérêts vitaux») des (ersuchten) Staates zu verstehen sind (vgl. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2017 [Version complète; nachfolgend: OECD-MK; verfügbar unter: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) -> publications], Ziff. 19.5 zu Art. 26 OECD-MA). Der Vorbehalt soll indessen nur äusserst selten und in Extremsituationen zur Anwendung kommen, etwa dann, wenn die steuerliche Ermittlung im ersuchenden Staat durch politische, rassistische oder religiöse Verfolgung motiviert wäre, oder wenn die Information die Offenbarung eines Staatsgeheimnisses oder die Preisgabe von lebenswichtigen Interessen des ersuchten Staates bedeuten würde (OECD-MK, Ziff. 19.5). Teilweise gehen die Kommentierungen zum OECD-MA von einem etwas weiteren Verständnis des *Ordre public* aus und nehmen einen Verstoss grundsätzlich dann an, wenn die Auskunftserteilung mit den grundlegenden Wertungen des innerstaatlichen Rechts des ersuchten Vertragsstaats nicht vereinbar wäre, d.h. wenn eine Auskunftserteilung für den ersuchten Vertragsstaat nur im Konflikt mit seinen grundlegenden Gerechtigkeitsvorstellungen vorgenommen werden könnte.

**5.1.8.2** In der Literatur herrscht ebenfalls die Auffassung, dass dem *Ordre public* Vorbehalt eine Schutz- und Abwehrfunktion zugunsten fundamentaler Werte des ersuchten Staates zukommt (vgl. ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale *Ordre public* im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, S. 114). Daher wird diese Klausel als Vorbehalt des nationalen *Ordre public* gedeutet (vgl. WEYENETH, S. 108 und 128 ff.). Zugleich wird darauf hingewiesen, dass der *Ordre public* im Rahmen der Amts- und Rechtshilfe einen Vorbehalt von der eingegangenen völkerrechtlichen Pflicht zur Leistung von Amts- und Rechtshilfe darstelle und somit Ausnahme-Charakter habe, was für eine enge Auslegung

des Begriffs spreche (WEYENETH, S. 114 f.; in diesem Sinne vgl. BGE 125 III 443 E. 3d; 102 II 136 E. 4).

**5.1.8.3** Im Ergebnis ist der Begriff des *Ordre public* – unter Bezugnahme auf das nationale Recht – im Rahmen der internationalen Vertragspflichten nach Treu und Glauben auszulegen. Dabei geht es namentlich nicht an, die staatsvertragliche Regelung unter Berufung auf den *Ordre public* im Ergebnis praktisch rückgängig zu machen und die Wirkungen des Vertrages zu vereiteln. Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass Art. 26 OECD-MA bezweckt, dass die Vertragsstaaten einander soweit als möglich Amtshilfe gewähren (OECD-MK, Ziff. 2 zu Art. 26 OECD-MA) hat die Auslegung deshalb restriktiv zu erfolgen (Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 6.6).

## **5.2** Darlegung des Sachverhalts im Amtshilfeersuchen

**5.2.1** Die Beschwerdeführerin trägt vor, es genüge nicht, wenn sich die ersuchende Behörde auf eine pauschale Behauptung eines Sachverhalts beschränke. Vielmehr müssten die relevanten Elemente substantiiert darlegt werden. Vorliegend habe die ersuchende Behörde keine konkreten Hinweisen genannt und keine hinreichenden Beweismittel eingereicht. Sie (die ersuchende Behörde) behaupte einzig, sie hätte die Bankunterlagen der Beschwerdeführerin im Rahmen eines Audits erhalten, gemäss welchen ein Betrag auf das schweizerische Konto bei der Bank transferiert worden sei. Ein entsprechender Beleg für diese unsubstantiierte Behauptung fehle jedoch. Es sei lediglich ein Bankbeleg einer innerstaatlichen Überweisung beigelegt, welche die Behauptung aber gerade nicht belege. Ausserdem stünden die Ausführungen des Amtshilfeersuchens sowie die angefragten Unterlagen bzw. Perioden in einem inneren Widerspruch. Einerseits habe die ersuchende Behörde vermutet, dass der 2019 erzielte Erlös aus dem Verkauf einer (...) Liegenschaft von der Beschwerdeführerin im selben Jahr als Dividende oder Darlehen ausgeschüttet worden sei, andererseits weise sie darauf hin, dass die Beschwerdeführerin gemäss ihren Steuer- und Buchhaltungsunterlagen nicht über einen entsprechenden Barbestand zu Anfang des Geschäftsjahres 2020 verfügt habe und auch keine Vermögenswerte gekauft oder Auszahlungen vorgenommen habe. Für die Zeit ab dem 1. Januar 2020 würden des Weiteren keinerlei steuerrelevanten Ereignisse behauptet.

**5.2.2** Die Vorinstanz führt in ihrer Vernehmlassung aus, die steuerliche Relevanz des Erlöses aus dem Verkauf der Liegenschaft bzw. die Frage, ob

dieser in Form von Dividenden oder Darlehen ausgeschüttet wurde, ebenso wie die Informationen über das in der Schweiz von der Beschwerdeführerin gehaltene Konto, scheine plausibel zu sein für die Klärung der Steuersituation der Beschwerdeführerin im ersuchenden Staat für die Steuerjahre 2019 bis 2022. Insbesondere müsse die ersuchende Behörde keine Bank- oder sonstige Belege vorweisen, um ihre Sachverhaltsangaben zu stützen. Es seien keine offensichtlichen Fehler, Lücken oder Widersprüche im Amtshilfeersuchen ersichtlich, welche die Darstellung des Sachverhaltes klarerweise entkräften würden.

**5.2.3** Wie bereits vorstehend erwähnt (E. 5.1.3), kann von der ersuchenden Behörde nicht erwartet werden, dass sie bereits einen lückenlosen und völlig widerspruchsfreie Sachverhalt darlegt. Die bisher im Dunkeln gebliebene Punkte sollen denn auch durch das Amtshilfeverfahren erst noch geklärt werden. Die ersuchende Behörde legt vorliegend nachvollziehbar dar, dass es für die steuerliche Würdigung der finanziellen Situation der Beschwerdeführerin wichtig sei, Informationen über das in der Schweiz gehaltene Konto und insbesondere der aufgeführten Transaktion zu erhalten, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt. Hinreichende Verdachtsmomente, die für das Vorliegen des geschilderten Sachverhalts sprechen, liegen vor. Entsprechend ist auch unerheblich, ob der von der ersuchenden Behörde beigebrachte Beleg nur eine innerstaatliche Transaktion betrifft. Daraus folgt, dass der Sachverhalt von der ersuchenden Behörde in genügender Form dargelegt wurde.

### **5.3 Subsidiaritätsprinzip**

**5.3.1** Die Beschwerdeführerin argumentiert, die Lieferung der Informationen würde im Widerspruch zu Art. 21 Abs 2 Bst. g MAC stehen, der vorsieht, dass keine Amtshilfe zu leisten ist, sofern der ersuchende Staat nicht alle verfügbaren Massnahmen ausgeschöpft habe. Diese Rüge bringt sie in Zusammenhang mit dem Schiedsverfahren vor, sodass die Beschwerdeführerin davon ausgeht, der ersuchende Staat müsse zunächst die Mittel des Schiedsverfahrens ausnutzen, um an die Informationen zu gelangen, bevor ein Amtshilfeersuchen möglich sei.

**5.3.2** Die Vorinstanz verweist darauf, dass die ersuchende Behörde im Amtshilfeersuchen angegeben habe, dass sie alle national zur Verfügung stehenden Mittel genutzt habe. An diese Aussage sei sie (die Vorinstanz) aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips gebunden. Dies gelte auch vor dem Hintergrund des Schiedsverfahrens, setze das

Subsidiaritätsprinzip doch nicht voraus, dass zuvor sämtliche Möglichkeiten ausgeschöpft worden seien. Dem ersuchenden Staat stehe überdies eine gewisse Freiheit zu, wann er ein Amtshilfeersuchen stelle.

**5.3.3** Wie bereits erläutert (E. 5.1.4) muss der ersuchende Staat alle zur Verfügung stehenden und angemessenen Massnahmen ausgeschöpft haben, bevor er ein Amtshilfeersuchen stellt. Vorausgesetzt ist, dass die Informationsbeschaffung nicht unverhältnismässig ist. Es erschiene aber vorliegend gerade als ein solch unverhältnismässig grosser Aufwand, vom ersuchenden Staat zu verlangen, er müsse die Informationen über das Beweiserhebungsverfahren im Schiedsverfahren erlangen. Einerseits ist – wie oben geprüft – noch gar nicht klar, ob sich das Schiedsgericht für Steuerfragen als zuständig erachtet. Andererseits ist das Schiedsverfahren langwierig, weshalb nicht damit gerechnet werden kann, dass die gesuchten Informationen innert nützlicher Frist erhältlich gemacht werden könnten. Letztlich handelt es sich beim Schiedsverfahren auch nicht um ein innerstaatliches Mittel. Entsprechend verstösst das Amtshilfeersuchen vorliegend nicht gegen das Subsidiaritätsprinzip.

#### **5.4** Voraussichtliche Erheblichkeit

**5.4.1** Die Beschwerdeführerin trägt vor, Informationen seien nicht mehr voraussichtlich erheblich bezüglich einer Periode, für welche nach dem Recht des ersuchenden Staates die Verjährung bereits offenkundig im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eingetreten sei und verweist auf E. 5.6 des Urteils des Bundesgerichts 2C\_662/2021 vom 18. März 2022. Vorliegend könne die Beschwerdeführerin mittels Expertengutachtens belegen, dass für die am 31. Dezember 2019 endende Steuerperiode nach dem Recht des ersuchenden Staates die Verjährung bereits vor Stellung des Amtshilfeersuchens eingetreten sei. Dies ergebe sich unmissverständlich aus dem (...) Recht und der Rechtsprechung (des ersuchenden Staates). Die wenigen genannten Ausnahmen seien offensichtlich nicht einschlägig. Es komme eine dreijährige Verjährungsfrist zur Anwendung, welche per 1. Januar 2023 abgelaufen sei. Daraus folge, dass sämtliche Informationen betreffend die Periode zwischen 1. Oktober 2019 und 31. Dezember 2019 auszusondern seien und auf das Amtshilfeverfahren in diesem Umfang nicht einzutreten sei. Sie reiche Gutachten ein, die die gesetzlichen Grundlagen und auch sämtliche möglichen Ausnahmen von der ordentlichen Verjährungsfrist adressierten und übereinstimmend und konklusiv festhielten, dass die ordentliche Verjährungsfrist Anwendung finde. Durch den Einbezug der Folgejahre (2020-2022) versuche die ersuchende

Behörde die klaren und eindeutigen Regeln der Verjährung und damit einhergehend die fehlende Erheblichkeit der angefragten Information zu umgehen. Mit der zweiten Noveneingabe vom 31. Juli 2024 macht die Beschwerdeführerin sodann geltend, das Veranlagungsverfahren im ersuchenden Staat sei zwischenzeitlich, am 28. bzw. 29. Dezember 2023 abgeschlossen und die Steuern abschliessend veranlagt worden. Die ersuchende Behörde habe es treuwidrig unterlassen, der Vorinstanz den Abschluss des Verfahrens mitzuteilen. Nach (...) (dem) Recht (des ersuchenden Staats) dürfe der ersuchende Staat auf diese Veranlagung auch nicht mehr zurückkommen, was mittels eines weiteren Gutachtens belegt werde, weshalb die voraussichtliche Erheblichkeit auch aus diesem Grund entfalle.

**5.4.2** Die Vorinstanz erwidert, bei der Verjährung handle es sich um eine Frage des materiellen Rechts des ersuchenden Staats, welche vom ersuchten Staat nicht abschliessend beurteilt werden könne. Beständen nach ausländischem Recht Verfahrenshindernisse, so seien diese im Verfahren vor den Behörden des ersuchenden Staats vorzubringen. Dem Gutachten gelinge es jedenfalls nicht, die Ausführungen der ersuchenden Behörde sofort zu entkräften.

**5.4.3** Wie vorstehend ausgeführt (E. 5.1.6) hat sich der ersuchte Staat nach der bundesgerichtlichen Praxis im Rahmen des Amtshilfeverfahrens nicht zum innerstaatlichen 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. Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staats einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies vor den Behörden des ersuchenden Staats geltend zu machen, was auch für Fragen der Verjährung gilt. Eine andere Beurteilung würde dazu führen, dass dem Steuerverfahren im ersuchenden Staat vorgegriffen würde, was die internationale Amtshilfe aushebeln würde. Folglich ist es nicht die Aufgabe des ersuchten Staats, die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht (abschliessend) zu prüfen. Das zitierte Bundesgerichtsurteil ist denn auch in diesem Zusammenhang zu verstehen. Vorliegend bestand nach der Sachverhaltsschilderung der ersuchenden Behörde im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens ein Interesse an den gesuchten Informationen, weshalb auch unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzip darauf abzustellen ist. Entsprechend erscheint es unwahrscheinlich, dass die Verjährung zu diesem

Zeitpunkt bereits eingetreten war. Zwar steht dieser Auffassung das von der Beschwerdeführerin eingereichte Gutachten gegenüber, dieses fällt aber mit gerade einmal fünf Seiten sehr kurz aus und es kann nicht ausgeschlossen werden, dass es noch andere Bestimmungen im (...) Recht (des ersuchenden Staats) gibt, wonach eine Verjährung unterbrochen werden kann oder wonach ein Zurückkommen auf eine Veranlagung möglich ist, auch wenn die Beschwerdeführerin argumentiert, dies sei nicht der Fall. Eine Verjährungsfrist von gerade einmal drei Jahren erscheint objektiv betrachtet jedenfalls ungewöhnlich kurz zu sein, sodass es auch unter diesem Gesichtspunkt nachvollziehbar erscheint, dass die Informationen nach wie vor erheblich sind. Diese Fragen sind daher im Verfahren vor den Behörden des ersuchenden Staates zu klären. Bei Fragen der Verjährung kommen sodann auch nicht so elementare und gravierende Verfahrensmängel in Betracht, als dass ein möglicher Verstoss die Amtshilfe von vornherein ausschliessen würde. Gleiches gilt für das von der Beschwerdeführerin vorgetragene Argument des zwischenzeitlich erfolgten Abschlusses des Veranlagungsverfahrens. Auch diesbezüglich ist zu erwidern, dass die ersuchende Behörde das Amtshilfeersuchen nicht zurückgezogen hat. Im Gegenteil fragte sie auch am 7. November 2024 nochmals bei der ESTV nach dem Verfahrensstand und betonte, dass die Informationen benötigt würden und das Verfahren als dringend bezeichnet wurde. An diese Aussagen ist der ersuchte Staat gebunden. Daher ist vorliegend nicht auf die Gutachten der Beschwerdeführerin betreffend Verjährung (Beilage 27 der Beschwerdeführerin) und betreffend den Abschluss des Veranlagungsverfahrens (Beilage 57 und 64 der Beschwerdeführerin) abzustellen. Ebenso kann auf die Einholung eines gerichtlichen Gutachtens verzichtet werden. Die ersuchten Informationen erweisen sich folglich als voraussichtlich erheblich.

## **5.5 Spezialitätsprinzip**

**5.5.1** Die Beschwerdeführerin rügt überdies eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips. Sie (die Beschwerdeführerin) sei wiederholt Opfer von Willkür durch den ersuchenden Staat geworden. Auch seien bereits Informationen, welche sie (die Beschwerdeführerin) im Rahmen des Schiedsverfahrens eingereicht hatte, unmittelbar der führenden politischen Partei des ersuchenden Staates nahestehenden Dritten übermittelt worden. Daraus lasse sich schliessen, dass konkrete und dringliche Anzeichen dafür bestehen würden, dass auch die vorliegenden Informationen aus dem Amtshilfeverfahren zweckentfremdet und nicht vertraulich behandelt

werden würden, dies bestätige auch ein Gutachten der PwC vom 25. Dezember 2023 (Beilage 13 der Beschwerdeführerin).

**5.5.2** Die Vorinstanz erwidert, die ersuchende Behörde habe im Amtshilfeersuchen bestätigt, dass sie alle Informationen vertraulich behandeln werde. Sie (die Vorinstanz) sei an diese Aussage gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip gebunden. Die eingereichten Unterlagen und das Gutachten reichten nicht aus, um eine genügende Wahrscheinlichkeit für einen drohenden Verstoss nahezulegen.

### **5.5.3**

**5.5.3.1** Gemäss Art. 22 Abs. 1 und 2 MAC sind alle Informationen, die eine Vertragspartei nach diesem Übereinkommen erhalten hat, ebenso geheim zu halten und zu schützen, wie die Informationen, die sie nach ihrem innerstaatlichen Recht erhalten hat. Die Informationen dürfen nur den Personen oder Behörden zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Steuern dieser Vertragspartei oder mit der Aufsicht darüber befasst sind (vgl. auch E. 5.1.7 vorstehend). In Ziff. 17 des Amtshilfeersuchens ist ein pauschaler Hinweis aufgeführt, dass die erhaltenen Informationen vertraulich behandelt und nur zu Zwecken des Abkommens verwendet werden. Sodann erklärt die Vorinstanz in Ziff. 4 des Dispositives ihrer Schlussverfügung vom 28. November 2023 nochmals ausdrücklich, dass sie die ersuchende Behörde darauf hinweisen wird, dass die erhaltenen Informationen ebenso geheim zu halten sind wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts des ersuchenden Staats beschafften Informationen und nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung oder Erhebung, mit der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Artikel 22 MAC genannten Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgeannten Personen oder Behörden befasst sind sowie dass diese Personen oder Behörden die Informationen nur für diese Zwecke verwenden dürfen. Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass der ersuchende Staat in der Vergangenheit diese Pflichten ihr gegenüber bereits verletzt habe. Seither habe sich der ersuchende Staat – insbesondere nach den Parlamentswahlen (...) – weiter von rechtsstaatlichen Prinzipien entfernt. Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass die Frage, ob Amtshilfe in Steuersachen grundsätzlich (...) gewährt wird, ein politischer Entscheid ist, welchen die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (vgl. Urteil des BVGer A-4843/2019 vom 31. August 2020 E. 3.2.3). Zudem geht aus dem von der

Beschwerdeführerin eingereichten Gutachten der PwC vom 25. Dezember 2023 über die Zugänglichkeit von Informationen, die dem Bank- und Steuergeheimnis unterstehen (Beilage 13 der Beschwerdeführerin), gerade auch hervor, dass Steuerinformationen im ersuchenden Staat geschützt sind. Das Gutachten verweist auch auf Staatshaftungs- und Strafbestimmungen bei Zuwiderhandlung (Beilage 13, S. 5). Daraus folgt, dass davon auszugehen ist, dass sich der ersuchende Staat an diese Vorschriften und die Erklärung im Amtshilfeersuchen halten wird. Da das Schiedsverfahren eigene Beweiserhebungsregeln kennt (vgl. E. 4.4.3), ist darüber hinaus auch kein besonderes Risiko erkennbar, dass der ersuchende Staat die erhaltenen Informationen für dieses Verfahren verwenden könnte. Entsprechend ist insoweit keine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips erkennbar.

**5.5.3.2** Da vorliegend nur die Verletzung des Spezialitätsprinzips in der sachlichen Dimension gerügt wurde, erübrigen sich Ausführungen zur Rechtmässigkeit der Praxisänderung der ESTV in Bezug auf das Spezialitätsprinzip und dessen persönlicher Dimension.

## **5.6** *Ordre public*

**5.6.1** Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung des *Ordre public* geltend und trägt vor, das Amtshilfeersuchen sei rein politisch motiviert und diene lediglich dazu, die Beschwerdeführerin unter Druck zu setzen, insbesondere vor dem Hintergrund des pendenten Schiedsverfahrens. Bereits früher habe die Botschaft mehrfach intervenieren müssen, da der ersuchende Staat ungerechtfertigte Massnahmen gegenüber der Beschwerdeführerin ergriffen habe.

**5.6.2** Die Vorinstanz führt aus, die eingereichten Dokumente könnten, wenn überhaupt, höchstens als Indiz für eine mögliche Verletzung der Rechte der Beschwerdeführerin im ersuchenden Staat fungieren. Es wäre stossend und mit den Prinzipien der Amtshilfe nicht vereinbar, wenn vorliegend aufgrund blosser Indizien ein *Ordre public* Vorbehalt zur Anwendung gelangen könnte.

**5.6.3** Wie bereits ausgeführt (E. 5.1.8) soll der *Ordre public* Vorbehalt fundamentale Werte schützen und ist aufgrund der Bedeutung der Amtshilfe im völkerrechtlichen Kontext restriktiv auszulegen. Vorliegend spricht insbesondere die zeitliche Komponente mit der Einleitung des Schiedsverfahrens (...) und der Einreichung des Amtshilfeersuchens (...) für eine

mögliche politische Motivation. Hingegen ist der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt plausibel (vgl. E. 5.2) und der ersuchende Staat kann nachvollziehbar und überzeugend darlegen, aus welchem Anlass und für welche Zwecke er die erfragten Informationen benötigt. Es erscheint denn auch nicht ausgeschlossen, dass der im Sachverhalt dargestellten Transaktion eine steuerliche Relevanz zukommt. Vor diesem Hintergrund erscheint eine rein politische Motivation des Amtshilfeersuchens als eher unwahrscheinlich. Daraus folgt, dass das eine Gewährung der Amtshilfe vorliegend nicht gegen den *Ordre public* verstösst.

**5.7** Im Ergebnis erfüllt damit das Amtshilfeersuchen auch alle materiellen Erfordernisse und es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb die Amtshilfe im vorliegenden Fall zu verweigern wäre. Entsprechend erweist sich die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 28. November 2023 als rechtmässig und die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

## **6.**

Die Beschwerdeführerin beantragt in prozessualer Hinsicht neben dem Beizug der vorinstanzlichen Akten, es seien geeignete Schutzmassnahmen für die Wahrung der Geheimhaltungsinteressen der Beschwerdeführerin und von Dritten zu treffen. Insbesondere habe die Auflage des Entscheids im Dispositiv mit Rubrum in anonymisierter Form zu erfolgen und die Parteinamen sowie die an die ersuchende Behörde zu übermittelnden Informationen seien nicht öffentlich zugänglich zu machen.

**6.1** Die Vorinstanz hat dem Bundesverwaltungsgericht mit der Vernehmlassung vom 28. Februar 2024 die gesamten vorinstanzlichen Akten übermittelt, wodurch sie Eingang in die Gerichtsakten gefunden haben. Der Antrag der Beschwerdeführerin betreffend den Aktenbeizug erweist sich daher als gegenstandslos (vgl. Urteile des BVGer A-1148/2024 vom 25. Oktober 2024 E.3; A-4564/2021 vom 1. Juni 2023 E. 1.3; A-6508/2020 vom 30. Januar 2023 E. 1.5).

**6.2** Die Beschwerdeführerin wird sodann darauf hingewiesen, dass die Auflage der Urteile (Rubrum und Dispositiv) betreffend internationale Amtshilfe in Steuersachen praxismässig immer nur in anonymisierter Form erfolgt. Ebenso werden die Urteile vor der Veröffentlichung im Internet anonymisiert und auch die Medien erhalten nur eine anonymisierte Fassung. Ferner enthält das vorliegende Urteil keine der von der Vorinstanz im Dispositiv der Schlussverfügung bezeichneten und zur Übermittlung vorgesehenen Informationen, insbesondere wurde auf eine Wiedergabe der von

der Vorinstanz edierten Information verzichtet. Damit entspricht das vorliegende Urteil – der Anonymisierungspraxis des Bundesverwaltungsgericht folgend – bereits den beantragten Anforderungen, weshalb sich dieser Antrag ebenfalls als gegenstandslos erweist.

## 7.

**7.1** Das Bundesverwaltungsgericht auferlegt die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei. Unterliegt sie nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Obsiegen und Unterliegen im Prozess ist grundsätzlich nach den Rechtsbegehren der Beschwerde führenden Partei, gemessen am Ergebnis der Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids, zu beurteilen (BGE 123 V 156 E. 3c und 123 V 159 E. 4b). Vorliegend unterliegt die Beschwerdeführerin, allerdings ist die Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Vorinstanz (vgl. E. 2.5 vorstehend) im Rahmen der Verfahrenskosten zu würdigen. Angesichts dieser Umstände rechtfertigt es sich, der Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- im reduzierten Umfang von Fr. 4'500.- aufzuerlegen (vgl. Art. 1, Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in Höhe von Fr. 5'000.- geleistete Kostenvorschuss wird für die Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Überschuss von Fr. 500.- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet. Der Vorinstanz sind keine Kosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Der entsprechende Anteil ist daher auf die Staatskasse zu nehmen.

**7.2** Die Vorinstanz hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 VGKE). Es wurde keine Kostennote eingereicht. Das Anwaltshonorar wird vorliegend praxisgemäss auf Fr. 750.- festgesetzt.

## 8.

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Verfahrensanträge werden als gegenstandslos abgeschrieben.

**2.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**3.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.- werden der Beschwerdeführerin im Umfang von Fr. 4'500.- auferlegt. Der in Höhe von Fr. 5'000.- einbezahlte Kostenvorschuss wird in diesem Umfang zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Der Restbetrag von Fr. 500.- wird den Beschwerdeführerinnen nach Eintritt der Rechtskraft zurückerstattet.

**4.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung von Fr. 750.- zu bezahlen.

**5.**

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

*Die Rechtsmittelbelehrung findet sich auf der nächsten Seite.*

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann innert 10 Tagen nach Eröffnung nur dann beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 82, Art. 83 Bst. h, Art. 84a, Art. 90 ff. und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). In der Rechtsschrift ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist. Im Übrigen ist die Rechtsschrift in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand:

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)