Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 819/2017

Urteil vom 2. August 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Rechtsanwälte Dr. Luzius Cavelti
und Alisa Burkhard,

gegen

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

Gegenstand
Amtshilfe DBA (CH-IN),

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung I, vom 7. September 2017 (A-2540/2017).

Sachverhalt:

A.
Mit Schreiben vom 18. März 2015 ersuchte das indische Ministry of Finance (nachfolgend: MoF) die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) gestützt auf Art. 26 des Abkommens vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern und Einkommen (DBA CH-IN; SR 0.672.942.31) um Amtshilfe betreffend A._____. Die ESTV erklärte mit Schreiben vom 2. April 2015 dem MoF, sein Ersuchen zeige nicht hinreichend auf, dass es auf Informationen beruhe, welche unabhängig von der sog. C._____-Liste erlangt worden seien. Sie forderte das MoF dementsprechend auf, ergänzende Angaben zu liefern. Daraufhin richtete das MoF am 16. August 2016 ein geändertes, ebenfalls auf Art. 26 DBA CH-IN basierendes Amtshilfeersuchen betreffend A._____ an die ESTV.
Das MoF führt im geänderten Ersuchen sinngemäss aus, es werde in Indien eine steuerliche und steuerstrafrechtliche Untersuchung betreffend A._____ durchgeführt. Er habe den indischen Einkommenssteuerbehörden ausländische Konten, welche ihm zuzurechnen seien, nicht offengelegt. Auf Nachfrage hin habe er tatsachenwidrig seine Verfügungsgewalt über diese Konten bestritten. Das MoF nennt im Ersuchen in diesem Zusammenhang ein auf die Gesellschaft B._____ bzw. das B._____ Est. mit der Kundennummer xxx lautendes Konto bei der C._____ SA, an welchem A._____ wirtschaftlich berechtigt gewesen sei.

Im Einzelnen verlangt das MoF in seinem Ersuchen vom 16. August 2016 betreffend A._____ (bzw. der ihm zugeordneten Kundenbeziehung Nr.yyy bei der C._____ SA) für den Zeitraum vom 1. April 2005 bis 31. März 2012 bestimmte Informationen und Dokumente, insb. Kontoeröffnungsunterlagen und Know your customer-Dokumente zum erwähnten Konto der Gesellschaft B._____ bzw. des B._____ Est.
Im Verlauf des Verfahrens forderte die ESTV die C._____ SA auf, verschiedene Informationen zum Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2012 zu übermitteln. Die C._____ SA kam dieser Aufforderung nach. Nachdem ihm die ESTV mitgeteilt hatte, welche Informationen sie dem MoF zu übermitteln beabsichtigte, äusserte A._____ den Standpunkt, dass das Verfahren gegen ihn einzustellen und keine Amtshilfe zu leisten sei.

B.
Die ESTV erliess am 30. März 2017 gegenüber A._____ eine Schlussverfügung. Sie ordnete darin an, dass dem MoF betreffend A._____ Amtshilfe zu leisten sei (Dispositiv-Ziff. 1). In Dispositiv-Ziff. 2 listete die ESTV die zu übermittelnden Informationen und Unterlagen auf, welche allein den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2012 betreffen. Es handelt sich um Angaben sowie Dokumente zum C._____-Konto Nr. zzz des Unternehmens B._____ Est. sowie zum Konto Nr. vvv der D._____ Ltd.. Gemäss den zu übermittelnden Informationen war A._____ an diesen beiden Konten wirtschaftlich berechtigt.
Dagegen erhob A._____ am 1. Mai 2017 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Mit Urteil vom 7. September 2017 hiess das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde von A._____ teilweise gut. Es ordnete an, die gemäss Dispositiv-Ziff. 2 der angefochtenen Schlussverfügung der ESTV dem MoF auszuhändigenden Anhänge 5 und 6 vor der Übermittlung an die ersuchende Behörde über die bereits geschwärzten Passagen hinaus zwei weitere Verweise zu schwärzen. Im Weiteren wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab.

C.
Mit Eingabe vom 25. September 2017 erhebt A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und es sei auf das Amtshilfeersuchen des MoF vom 18. März 2015 bzw. 16. August 2016 nicht einzutreten. Eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und dem MoF keine Amtshilfe zu gewähren. Subeventualiter sei das Verfahren zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die ESTV beantragt die Abweisung der Beschwerde während das Bundesverwaltungsgericht auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfegesuch des MoF, und zwar dasjenige vom 16. August 2016, gestützt auf das DBA CH-IN zugrunde. Das Verfahren richtet sich nach dem am 1. Februar 2013 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG; [SR 651.1]; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2. Das angefochtene Urteil wurde vom Bundesverwaltungsgericht gefällt und unterliegt als Endentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts grundsätzlich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a und Art. 90 BGG).

1.3. Art. 83 lit. h BGG sieht vor, dass die Beschwerde an das Bundesgericht unzulässig ist gegen Entscheide auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe, mit Ausnahme der Amtshilfe in Steuersachen.

1.3.1. Gegen einen Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen ist die Beschwerde zulässig, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a BGG). Gemäss Art. 42 Abs. 2 BGG ist in der Begründung in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt. Ist eine Beschwerde nur unter der Voraussetzung zulässig, dass sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder ein besonders bedeutender Fall nach Art. 84 oder 84a BGG vorliegt, so

ist auszuführen, warum die jeweilige Voraussetzung erfüllt ist, es sei denn, dies treffe ganz offensichtlich zu. Wie Art. 84 BGG bezweckt auch Art. 84a BGG die wirksame Begrenzung des Zugangs zum Bundesgericht im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten. Ein besonders bedeutender Fall ist daher mit Zurückhaltung anzunehmen. Bei der Beantwortung der Frage, ob ein besonders bedeutender Fall gegeben ist, steht dem Bundesgericht ein weiter Ermessensspielraum zu. Gemäss Art. 84 Abs. 2 BGG liegt ein besonders bedeutender Fall insbesondere vor, wenn Gründe für die Annahme bestehen, dass
elementare Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind oder das Verfahren im Ausland schwere Mängel aufweist. Das Gesetz enthält nach dem ausdrücklichen Wortlaut von Art. 84 Abs. 2 BGG eine nicht abschliessende Aufzählung von möglichen besonders bedeutenden Fällen. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist regelmässig zu bejahen, wenn der Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann, namentlich wenn von unteren Instanzen viele gleichartige Fälle zu beurteilen sein werden. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist unter Umständen auch anzunehmen, wenn es sich um eine erstmals zu beurteilende Frage handelt, die einer Klärung durch das Bundesgericht bedarf. Es muss sich allerdings um eine Rechtsfrage handeln, deren Entscheid für die Praxis wegleitend sein kann und von ihrem Gewicht her nach einer höchstrichterlichen Klärung ruft. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung können sich ebenfalls nach dem Erlass neuer materiell- oder verfahrensrechtlicher Normen stellen. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der internationalen Entwicklungen Fragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 410; 139 II 340 E. 4 S. 342 mit weiteren Hinweisen).

1.3.2. Der Beschwerdeführer stellt zwei Rechtsfragen, denen nach seiner Auffassung grundsätzliche Bedeutung zukommt.
1. Verstösst ein Amtshilfeersuchen, welches sich auf gestohlene Daten abstützt, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben?
2. Können Informationen und Unterlagen immer noch voraussichtlich erheblich sein, wenn der Steuerpflichtige den maximal möglichen Steuerbetrag bereits (freiwillig) deklariert hat?

1.3.3. Die erste Rechtsfrage ist von grundsätzlicher Bedeutung; sie wurde indessen im Urteil 2C 648/2017 vom 17. Juli 2018 geklärt. Weil die Frage im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung noch offen war und das Bundesgericht innert 15 Tagen nach Durchführung des Schriftenwechsels einen allfälligen Nichteintretensentscheid zu erlassen hat (Art. 107 Abs. 3 BGG), rechtfertigt es sich, hier von einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung auszugehen (vgl. Urteile 2C 216/2015 vom 8. November 2015 E. 1.3.2; 2C 289/2015 vom 5. April 2016 E. 1.2.2, nicht publ. in: BGE 142 II 218). Ob auch die zweite Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, kann dahingestellt bleiben, denn es genügt, wenn eine solche Frage vorliegt. Diesfalls tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde ein und prüft diese nach Massgabe von Art. 95 ff. und 105 ff. BGG umfassend, nicht nur in Bezug auf diejenigen Fragen, welche von grundlegender Bedeutung sind (BGE 141 II 14 E. 1.2.2.4).

1.4. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde des hierzu legitimierten Beschwerdeführer (Art. 89 Abs. 1 BGG) ist einzutreten (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG). Die Beschwerde ist im ordentlichen Verfahren und gemäss Art. 20 Abs. 2 BGG in Besetzung mit fünf Richtern zu beurteilen (BGE 139 II 404 E. 1.3 S. 411).

1.5. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89 unten; 140 V 136 E. 1.1 S. 137 f.).

1.6. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich, sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG), wozu auch die Verletzung des rechtlichen Gehörs zählt (BGE 137 II 122 E. 3.4 S. 125). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 17 f.; 140 IV

97 E. 1.4.1 S. 100). Eine Rechtsverletzung im Sinne dieser Bestimmungen liegt auch vor, wenn ein rechtserheblicher Sachverhalt gar nicht festgestellt wurde. Das gilt insbesondere dann, wenn die Vorinstanz bestimmte Aspekte nicht festgestellt hat, die aufgrund ihrer Rechtsauffassung nicht rechtserheblich waren, diese Aspekte aber aufgrund der Rechtsbeurteilung durch das Bundesgericht rechtserheblich werden (BGE 141 II 14 E. 1.6 S. 24). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.
Die Vorinstanz hat offen gelassen, ob es sich bei den vom MoF im Zusammenhang mit dem vorliegenden Amtshilfegesuch genannten, von Frankreich erlangten Daten tatsächlich um die von E._____ bei der C._____ SA in U._____ gerichtsnotorisch (BGE 143 II 224 E. 5.1 S. 228) entwendeten Daten handelt. Selbst wenn dies der Fall gewesen wäre und das Ersuchen mit diesen, durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangten Daten kausal zusammenhängen würde, fehle es für ein Nichteintreten auf das Amtshilfegesuch nach Art. 7 lit. c StAhiG am dafür erforderlichen Verstoss des ersuchenden Staates gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts.

2.1. Der Beschwerdeführer rügt nebst der falschen Anwendung von Art. 7 lit. c StAhiG sowie von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN und Art. 17 Abs. 2 StAhiG eine unvollständige Feststellung des Sachverhalts. Dieser sei von Amtes wegen zu ergänzen oder alternativ das Verfahren zur Ergänzung des Sachverhalts und zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz habe zu Unrecht offengelassen, ob das vorliegende Amtshilfeersuchen auf Bankdaten beruhe, welche durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen i.S.v. Art. 7 lit. c StAhiG erlangt worden seien. Weiter habe sie nicht abgeklärt, ob ein kausaler Zusammenhang zwischen der i.S.v. Art. 7 lit. c StAhiG strafbaren Handlung und den damit erlangten Informationen einerseits und dem Amtshilfeersuchen des MoF andererseits bestehe.

2.2. Zumindest hinsichtlich der deliktischen Herkunft der Daten umfasst die rechtliche Würdigung der Vorinstanz auch den Sachverhalt, wie ihn der Beschwerdeführer behauptet, d.h. sie gilt auch für den Fall, dass sich das Ersuchen tatsächlich auf illegal erworbene Daten abstützen sollte. Sind die diesbezüglichen Erwägungen der Vorinstanz nicht zu beanstanden, fehlt es dieser Sachverhaltsrüge dementsprechend an der notwendigen Entscheidrelevanz (vgl. E. 1.6), was in der Folge zu prüfen ist.

2.2.1. Gemäss Vorinstanz stellt aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Umstand, dass der um Amtshilfe ersuchende Staat die bei der C._____ SA in U._____ entwendeten Daten direkt vom Datendieb erworben und sein Ersuchen darauf gestützt habe, für sich alleine noch keinen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben des internationalen öffentlichen Rechts dar. Gleiches gelte dementsprechend auch, wenn, wie vom Beschwerdeführer vorgebracht, ein Ersuchen auf Daten beruhen sollte, welche aus i.S.v. Art. 7 lit. c StAhiG nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen von E._____ stammten und von Frankreich amtshilfeweise an Indien übermittelt worden seien. Im blossen Erwerb und in der blossen Nutzung solcher Daten könne kein die Amtshilfe ausschliessender Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickt werden.

2.2.2. Die Ausführungen der Vorinstanz betreffend BGE 143 II 224 sind zu präzisieren. Der fragliche Entscheid hielt in E. 6.4 fest, dass im Zusammenhang mit der Amtshilfe in Steuersachen ein Staat, der schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für Amtshilfegesuche zu verwenden, ein Verhalten an den Tag legt, das nicht mit dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbar ist. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 lit. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. dazu auch Urteil 2C 648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3).

2.2.3. Gemäss verbindlicher Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz ist nicht erwiesen, dass Indien Daten direkt von E._____ erworben hat (E. 5.2.3.2 des angefochtenen Entscheids). Ebensowenig konnte im strafrechtlichen Urteil gegen E._____ ein Verkauf der entwendeten Daten an Frankreich nachgewiesen werden (vgl. rechtskräftiges Urteil des Bundesstrafgerichts vom 27. November 2016, TPF 2016 28). Es kann daher auch nicht argumentiert werden, es liege ein Verstoss gegen Treu und Glauben vor, weil sich das Amtshilfeersuchen

auf illegal erworbene Daten stützte, welche Indien im Rahmen der (spontanen) Amtshilfe durch einen (befreundeten) Staat erhalten habe, wie dies verschiedentlich in der Lehre getan wird (DANIEL HOLENSTEIN, IN: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, 2015, N. 304 zu Art. 26 OECD MA; ANDREA OPEL, Wider die Amtshilfe bei Datenklau: Gestohlene Daten sind gestohlene Daten, in: Jusletter 23. November 2015, N. 45). Der Sachverhaltsrüge des Beschwerdeführers, welche sich mit der deliktischen Herkunft der Daten beschäftigt, fehlt es folglich an der notwendigen Entscheidrelevanz. Es reicht aus, wenn die Vorinstanz festhält, dass Indien die fraglichen Daten nicht gekauft hat. Es ist
deshalb grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn sich die Ausführungen der Vorinstanz darauf konzentrieren, ob das Verhalten Indiens im vorliegenden (Einzel) fall mit Treu und Glauben vereinbar ist, was im Folgenden zu prüfen bleibt.

3.
Mangels Kauf der schweizerischen Bankdaten durch einen Staat ist auf das Amtshilfeersuchen Indiens nur dann nicht einzutreten, wenn sich dessen Verhalten aus anderen Gründen als treuwidrig erweisen sollte.

3.1. Wie bereits die Vorinstanz in ihren E. 5.2.4.2 ff. festgehalten hat, gab die Republik Indien im vorliegenden Verfahren keine Zusicherung ab, dass sich das Ersuchen nicht auf Daten aus nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen abstützt. Weder im Ersuchen vom 18. März 2015 noch in demjenigen vom 16. August 2016 befinde sich ein Versprechen des MoF, für das Amtshilfeverfahren keine Informationen zu verwenden, welche durch gemäss dem schweizerischen Recht strafbare Handlungen erlangt worden seien. Ein seitens der indischen Behörden erklärter Verzicht auf die Verwendung von Informationen, die mittels nach schweizerischem Recht strafbaren Handlungen beschafft wurden, finde 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. Eine solche Zusicherung ergebe sich auch nicht aus dem Abschnitt ”Progress on 7 (c) ” in der aktenkundigen Notiz zur Besprechung zwischen der ESTV und den indischen Behörden vom 19. August 2016, wo Folgendes festgehalten wurde:

”It was conveyed by the Indian side that, it may be difficult to re-draft the large numbers of requests (in excess of 500) 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”
Das vorliegende Ersuchen vom 16. August 2016 sei nur wenige Tage vor der erwähnten Besprechung eingereicht worden, weshalb es nicht eines der Amtshilfegesuche sein könne, welche nach Ansicht des MoF gemäss der erwähnten Notiz erst nach einer Revision von Art. 7 lit. c StAhiG erneut an die Hand genommen werden sollen (vgl. zum Ganzen auch Urteil 2C 648/2017 E. 3.1).

3.2. Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass das Verhalten Indiens aus verschiedenen Gründen gegen Treu und Glauben verstosse.

3.2.1. Die Erklärung Indiens in der zweiten gemeinsamen Erklärung vom 15. Juni 2016 und die Notiz vom 19. August 2016 könnten gemäss den Regeln des Wiener Übereinkommens vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (Wiener Übereinkommen, VRK; SR 0.111) nur so ausgelegt werden, als dass Indien die geplante Gesetzesrevision begrüsse, weil sie Indien erlauben würde, in Zukunft auch Amtshilfeersuchen gestützt auf gestohlene Bankdaten zu stellen. Damit werde klar, dass Indien davon ausging, dass unter dem geltenden Recht keine Amtshilfeersuchen gestellt werden könnten, die sich auf gestohlene Bankdaten abstützten und zwar selbst dann nicht, wenn diese gestohlenen Daten innerhalb eines Amtshilfeverfahrens oder durch passives Verhalten erlangt worden seien. Indien habe gewusst, dass die Schweiz nur auf Amtshilfeersuchen eintreten würde, die auf unabhängigen Beweismitteln beruhten. Die beiden gemeinsamen Erklärungen würden damit eine Übereinkunft über die Anwendung von Art. 26 DBA CH-IN darstellen, welche gemäss Art. 31 Abs. 3 lit. a VRK für die Auslegung des DBA massgebend seien. Dennoch habe das MoF in der Folge in Verstoss gegen seine Zusicherung im vorliegenden Amtshilfeersuchen keine unabhängigen Beweismittel eingereicht.

3.2.2. Insbesondere stelle die freiwillige Deklaration des Beschwerdeführers entgegen der Ansicht Indiens kein derartiges Beweismittel dar. Er habe nur den Kontohöchststand bei der C._____ SA angegeben. Einzig

gestützt darauf hätte das MoF nie ein Amtshilfeersuchen stellen können, welches sämtliche Informationen enthalte, die gemäss Ziff. 10 lit. b des Protokolls DBA CH-IN für eine Amtshilfeersuchen notwendig seien. Zudem stehe die freiwillige Deklaration in einem kausalen Zusammenhang zum Datendiebstahl von E._____; ohne diesen wäre es nie zur freiwilligen Deklaration gekommen. Da unabhängige Beweismittel jedoch nur Beweismittel sein könnten, die weder in einem direkten noch in einem indirekten Kausalzusammenhang mit gestohlenen Bankdaten stünden, könne in der freiwilligen Deklaration kein solches gesehen werden.

3.2.3. Insgesamt liege somit eine Verletzung von Treu und Glauben vor. Es bestehe sowohl eine Übereinkunft zwischen der Schweiz und Indien als auch eine spätere Routine, wonach beide Parteien einverstanden waren, dass bei gestohlenen Bankdaten keine Amtshilfe zu leisten sei. Indem das MoF das vorliegende Amtshilfeersuchen trotzdem auf gestohlene Daten abgestützt habe, ohne unabhängige Beweismittel vorzubringen, habe es das berechtigte Vertrauen der Schweiz in diese Übereinkunft verletzt. Die Vorinstanz hätte deshalb nicht auf das Amtshilfeersuchen eintreten dürfen.

4.
Grundsätzlich darf auch auf Ersuchen eingetreten werden, die sich auf Daten deliktischen Ursprungs stützen, solange sie der ersuchende Staat nicht gekauft hat, um sie danach für ein Amtshilfeersuchen zu verwenden. Die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 lit. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, ist dann nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 143 II 224 E. 6.4 S. 230 f.). Art. 7 lit. c StAHiG konkretisiert das Prinzip von Treu und Glauben im internationalen Recht in Zusammenhang mit Informationen, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind. Es kommt ihm nur insofern eine eigenständige Bedeutung zu, als die Schweiz dadurch verpflichtet ist, auf Amtshilfeersuchen, die in Widerspruch zu Treu und Glauben gestellt worden sind, nicht einzutreten, während im internationalen Recht bloss die Möglichkeit zum Nichteintreten vorbehalten ist (BGE 143 II 224 E. 6.2 S. 229). Dem ersuchenden Staat kann die unilaterale Ausformulierung der Anwendung des Vertrauensprinzips nur entgegengehalten werden, wenn a. ein entsprechender Verweis in das bilaterale Abkommen (oder Protokolle dazu) aufgenommen wurde, d.h. der Vertragsstaat diesen Vorbehalt akzeptiert
hat, oder b. feststeht, dass der Vertragsstaat den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt hat. Ob eine solche Verletzung vorliegt, beurteilt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen (Urteil 2C 648/2017 E. 3.3; vgl. BGE 143 II 224 E. 6.2 S. 229).

4.1. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kann den Stellungnahmen Indiens nicht der Sinn beigemessen werden, dass sie der Schweiz zugesichert hat, keine illegal erworbenen Daten zu verwenden. Wie bereits im Urteil 2C 648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3.4.1 festgehalten, verlangt Ziff. 10 lit. b des Protokolls zum DBA CH-IN vom ersuchenden Staat keine Angaben zur Herkunft der Grundlage des Ersuchens bildenden Daten. Zwar weist die Schweiz seit Frühjahr 2010 im Rahmen der DBA-Verhandlungen darauf hin, dass sie keinen Informationsaustausch gewährt bei Gesuchen, die auf illegal erworbenen Daten beruhen (vgl. Stellungnahme des Bundesrates zur Interpellation vom 16. März 2012: Verwendung von gestohlenen Bankdaten in Steuerverfahren, Antwort zur 3. Frage [Datenbank curia vista, 12.3302]; OPEL, a.a.O., N. 4 Fn. 13 sowie N. 23 Fn. 64). Im Protokoll zum DBA CH-IN hat dies allerdings (noch) keinen ersichtlichen Niederschlag gefunden.

4.2. Wie bereits die Vorinstanz ausgeführt hat (E. 5.2.4.3), fehlt es in den fraglichen Erklärungen an einer ausdrücklichen Erwähnung der C._____-Daten, wodurch sich ein wesentlicher Unterschied zu BGE 143 II 224 ergibt. Ebensowenig lässt sich folgern, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen zu denjenigen gehört, für die gemäss der Notiz vom 19. August 2016 eine neue Lösung nach einer allfälligen Gesetzesänderung gesucht werden müsse. Der Beschwerdeführer stellt ausführliche Vermutung über den mutmasslichen Willen der indischen Behörden an, legt aber nicht dar, dass dieser durch die Vorinstanz in willkürlicher Weise festgehalten worden wäre (vgl. E. 1.6). Insbesondere macht er selbst nicht geltend, dass eine ausdrückliche Zusicherung durch Indien bestand, die C._____-Daten nicht zu verwenden.

4.3. Da die für das Amtshilfeersuchen verwendeten Daten weder zum Zweck eines Amtshilfeersuchens gekauft noch ein anderweitig treuwidriges Verhalten des ersuchenden Staates ersichtlich ist, braucht sich dieses gar nicht erst auf den Kontostand des Beschwerdeführers abzustützen. Ob die Deklaration seines Kontohöchst-

standes bei der C._____ SA durch den Beschwerdeführer freiwillig erfolgte und ob diese Information als unabhängiges Beweismittel gewertet werden könnte, auf welches das MoF sein Amtshilfeersuchen hätte stützen können, ohne auf die von E._____ entwendeten Daten zurückgreifen zu müssen, ist unter diesen Umständen unerheblich. Der Beschwerdeführer kann somit auch aus BGE 143 II 224 E. 4.2 S. 227 nichts zu seinen Gunsten ableiten, wonach auf Amtshilfeersuchen, welche bloss indirekt auf Informationen beruhen, die i.S.v. Art. 7 lit. c StAhiG durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind (die Behörden Belgiens und Uruguays lieferten die fraglichen Daten rechtmässig an Frankreich), nicht einzutreten ist. Dementsprechend könnten bei einem Datendieb gekaufte Unterlagen nicht mittels Umweg über ein Drittland reingewaschen werden. Andernfalls liesse sich der Vertrauensschutz durch einen
wechselseitigen Erwerb von Bankdaten aushebeln (Beispiel: Staat A kauft Daten betreffend Steuerpflichtiger von Staat B und gibt diese dann mittels spontaner Amtshilfe weiter, Staat B revanchiert sich alsdann auf dieselbe Weise).

5.

5.1. Der Beschwerdeführer bestreitet zudem, dass die vom MoF verlangten Informationen für das Steuerverfahren in Indien erheblich sein können, weil er den Kontohöchststand im Steuerjahr 2012/2013 bereits deklariert habe. Der MoF habe dies akzeptiert und der gesamte angeblich geschuldete Steuerbetrag sei bereits als Einkommen versteuert worden. Es sei deshalb unwahrscheinlich, dass diese Informationen für die Veranlagung in Indien erheblich seien, da sie dem MoF im Vergleich zur bereits erfolgten Deklaration keine neuen Erkenntnisse brächten. Gestützt auf die Ausführungen des Protokolls zum DBA CH-IN (Ziff. 10 lit. d) dürften deshalb vorliegend keine Informationen ausgetauscht werden.

5.2. Die Vorinstanz führte dazu aus, dass nach Darstellung des MoF die Deklaration des fraglichen Kontos erst nach einer Hausdurchsuchung beim Beschwerdeführer erfolgte, bei welcher dem Beschwerdeführer ein ihm seinerzeit noch unbekanntes Dokument vorgelegt worden sei. Gemäss MoF laufe die Nichtdeklaration auf das Zugeständnis hinaus, gegenüber der indischen Einkommenssteuerbehörde zu Unrecht ausländische Bankkonten nicht offengelegt zu haben. Die verlangten Informationen seien notwendig für die Festsetzung der indischen Einkommenssteuer und damit verknüpften steuerstrafrechtlichen Verfahren. Im Ersuchen vom 16. August 2016 habe das MoF sinngemäss unter anderem den Verdacht geäussert, dass der Beschwerdeführer in den Steuererklärungen, welche indische Steuerjahre vor dem Steuerjahre 2012/2013 betreffen, zu Unrecht Einkünfte im Zusammenhang mit Vermögenswerten auf ihm zuzurechnende C._____-Konten nicht deklariert habe.

5.3. In internationalen Beziehungen ist grundsätzlich vom guten Glauben der Vertragsstaaten auszugehen. In Zusammenhang mit der Amtshilfe in Steuersachen bedeutet dies, dass in der Regel kein Anlass besteht, an der Richtigkeit und Einhaltung der Sachverhaltsdarstellung und an Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (BGE 143 II 202 E. 8.7.1 S. 221, 224 E. 6.3 S. 230; 142 II 161 E. 2.1.3 S. 167 f.; 128 II 407 E. 3.2, 4.3.1 und 4.3.3). Nur wenn erhebliche Zweifel an der Darstellung der Sachlage im Amtshilfeverfahren geweckt werden, sind die Behörden gehalten, vom ersuchenden Staat weitere Informationen einzuverlangen (Urteile 2C 28/2017 vom 16. April 2018 E. 3.3.2 [zur Publikation vorgesehen]; 2C 904/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 7.2). Wie bereits die Vorinstanz festgehalten hat (E. 7.2.2), gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, die Sachverhaltsdarstellung des MoF ernsthaft in Zweifel zu ziehen. Dabei erscheint ein Zusammenhang zwischen den der ESTV zu übermittelnden Angaben, welche das Steuerjahr 2011/2012 bzw. den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2012 betreffen und den in Indien nach Darstellung des MoF für diesen Zeitraum laufenden Steuerfestetzungs- und Steuerstrafverfahren grundsätzlich nicht als unwahrscheinlich. Zumal
gemäss verbindlicher Sachverhaltsfestellung durch die Vorinstanz die indischen Veranlagungen 2006/2007 sowie 2007/2008 angefochten wurden und die entsprechenden Verfahren noch laufen. Wie der Beschwerdeführer bestätigt hat, entbindet zudem nach indischem Steuerrecht eine "provisorische" bzw. freiwillige Zahlung eines Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde diese nicht von der Pflicht, nachzuweisen, dass der Steuerpflichtige die Steuer tatsächlich schuldet.

6.
Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Die ESTV obsiegt in ihrem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung I, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 2. August 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Mösching