

# **BVGer A-2360/2023 vom 29. Januar 2024**

Bundesverwaltungsgericht, 2024-01-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-2360\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2360_2023)

FR: TAF A-2360/2023 du 29 janvier 2024

IT: TAF A-2360/2023 del 29 gennaio 2024

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des MoF zugrunde, welches sich auf das DBA CH-IN und auf das Protokoll vom 30. August 2010 (Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen mit Protokoll, unterzeichnet am 2. November 1994 in Neu Dehli, geändert durch das am 16. Februar 2000 in Neu Dehli unterzeichnete Zusatzprotokoll, in Kraft seit 7. Oktober 2011; ebenfalls publiziert unter SR 0.672.942.31; AS 2011 4617, BBl 2010 8827 [nachfolgend: Änderungsprotokoll]) stützt.

### **E. 1.2**

Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-IN (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

### **E. 1.3**

Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen enthält. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses die Beschwerden gegen die Verfügungen nach Art. 5 VwVG. Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe und folglich der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-IN (vgl. Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2).

### **E. 1.4**

Das vorliegende Amtshilfeersuchen wurde vom MoF an die Schweiz gestellt. Die ESTV ist gemäss Art. 2 StAhiG für den Vollzug der Amtshilfe in der Schweiz zuständig. Die ESTV ist also zuständige Behörde und eine gesetzliche Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts. Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

### **E. 1.5.1**

Beschwerdeberechtigt sind gemäss Art. 19 Abs. 2 StAhiG die vom Amtshilfeersuchen direkt betroffene Person sowie weitere Personen unter den Voraussetzungen von Art. 48 VwVG. Gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG ist zur Beschwerde berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (Bst. a), durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist (Bst. b) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (Bst. c). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein solches Interesse im Kontext der Amtshilfe in Steuersachen nur in sehr speziellen Konstellationen (siehe dazu ausführlich: BGE 146 I 172 E. 7.1.3). Da Dritte grundsätzlich durch das Spezialitätsprinzip vor der Verwendung ihrer Informationen durch den ersuchenden Staat geschützt seien, folge allein aus dem Umstand, dass sie in den zur Übermittlung vorgesehenen Unterlagen erwähnt werden, nicht, dass sie mit Blick auf die Gewährung von Steueramtshilfe betreffend eine andere Person selber (direkt) betroffen sind und daher im Verfahren der internationalen Amtshilfe in Steuersachen im Sinne von Art. 19 Abs. 2 StAhiG beschwerdelegitimiert wären bzw. Parteistellung hätten (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.1 m.w.H. und 139 II 404 E. 11.1; Urteile des BVGer A-1502/2020 vom 17. August 2021 E. 1.3.1 und A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 1.4.1). Auf Rechtsmittel, welche stellvertretend für Dritte bzw. in deren Interesse erhoben werden, ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht einzutreten (vgl. BGE 139 II 404 E. 11.1 und 137 IV 134 E. 5.2.2).

### **E. 1.5.2**

Gemäss dem vorliegenden Amtshilfeersuchen führen die indischen Steuerbehörden eine Untersuchung in Bezug auf den Beschwerdeführer durch. Er ist damit die von den Amtshilfeersuchen formell betroffene Person und zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

### **E. 1.5.3**

Jedoch ist der Beschwerdeführer nicht legitimiert, die Interessen der beschwerdeberechtigten Person zu vertreten. Diese hat selbst Beschwerde erhoben (Verfahren A-2407/2023). Soweit der Beschwerdeführer für die beschwerdeberechtigte Person oder andere Drittpersonen Beschwerde erhebt (Beschwerde Rz. 89 ff.), ist darauf folglich nicht einzutreten.

### **E. 1.6**

Die Beschwerde wurde im Übrigen form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerde ist - unter Vorbehalt des in E. 1.5.3 Ausgeführten - einzutreten. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Entscheid in vollem Umfang überprüfen. Die beschwerdeführende Partei darf neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a-c VwVG).

### **E. 2.1**

Zunächst ist der (wiederholte) Antrag der Vorinstanz auf Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit dem Verfahren A-2407/2023 zu prüfen.

### **E. 2.2**

Die Vorinstanz trägt vor, es bestünden keine Geheimhaltungsinteressen der beschwerdeberechtigten Person (Beschwerdeführerin im Verfahren A-2407/2023), die einer

Verfahrensvereinigung entgegenstünden. Aus prozessökonomischen Gründen seien die Verfahren zu vereinigen.

### **E. 2.3**

Der Beschwerdeführer äussert sich zum im Rahmen der Vernehmlassung der Vorinstanz erneut gestellten Antrag auf Verfahrensvereinigung im Rahmen der Replik nicht erneut.

### **E. 2.4**

Die Frage der Verfahrensvereinigung steht im Ermessen des Gerichts, wobei aus prozessökonomischen Gründen ein Verfahren möglichst einfach, rasch und zweckmässig erledigt werden soll (BGE 131 V 222 E. 1; Urteil des BVGer A-849/2014 vom 15. Juli 2015 E. 1.2; Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz. 3.17)

### **E. 2.5**

In der angefochtenen Schlussverfügung vom 30. März 2023 wird im Rubrum nur der Beschwerdeführer als formell betroffene Person genannt. Die Vorinstanz erliess in gleicher Sache auch eine weitere (zwischenzeitlich beim Bundesverwaltungsgericht angefochtene) Schlussverfügung gegenüber der beschwerdeberechtigten Person. Zwar liegt den erwähnten Schlussverfügungen dasselbe Amtshilfeersuchen des MoF zugrunde, die separate Eröffnung von Schlussverfügungen an die in ein Amtshilfeverfahren involvierten Personen entspricht jedoch dem in Art. 17 Abs. 1 StAhiG vorgesehenen Vorgehen und liegt in allfälligen gegenseitigen Geheimhaltungsinteressen begründet (Urteil des BVGer A-6074/2019 vom 8. September 2021 E. 1.3 m.w.H.). Diese Geheimhaltungsinteressen werden denn auch von der Beschwerdeführerin im konnexen Verfahren A-2407/2023 geltend gemacht und können vorliegend nicht ganz ausgeschlossen werden. Die beim Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahren betreffen wie dargelegt nicht (nur) den Beschwerdeführer, sondern auch eine weitere juristische Person. Es liegt zwar auf der Hand, dass sich in beiden Verfahren überwiegend gleiche Rechtsfragen stellen, jedoch ist unabhängig davon, ob ein oder zwei Entscheide gefällt werden, auf alle Rügen der Parteien detailliert einzugehen, weshalb keine wesentliche Verfahrensvereinfachung zu erwarten ist. Auch aus Sicht des Beschleunigungsgebots wäre durch eine Verfahrensvereinigung vorliegend keine zusätzliche Zeitersparnis zu erwarten, da die Vereinigung zu einem sehr späten Zeitpunkt im Verfahren erfolgen würde. Somit erweist es sich für das Bundesverwaltungsgericht als effizienter, die Verfahren getrennt zu führen und auf eine Vereinigung zu verzichten.

### **E. 3.1.1**

Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll ist bei Amtshilfeersuchen Indiens anwendbar auf Informationen über den Zeitraum ab dem 1. April 2011 (vgl. Art. 14 Abs. 2 und 3 des Änderungsprotokolls sowie Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2 sowie zum Ganzen Urteil des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.1). Sie entspricht in ihrem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) betreffend die Steuern vom Einkommen und Vermögen (nachfolgend: OECD-MA).

### **E. 3.1.2**

Das Ersuchen eines ausländischen Staates muss schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten (Art. 6 Abs. 1 StAhiG).

### **E. 3.2.1**

Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere, wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind».

### **E. 3.2.2**

Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Nur wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, findet Art. 7 Bst. c StAhiG Anwendung. Ob Letzteres gegeben ist, bestimmt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, VRK). Sieht das Völkerrecht die (blosse) 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 Amtshilfesuch nicht einzutreten, womit der Bestimmung nur insofern (betreffend die Nichteintretensfolge) eine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteil des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2.2).

### **E. 3.2.3**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat dann treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, sich ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann somit aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde. Ebenso wenig kann bei einer «blossen» Verwendung von illegal erworbenen Daten - ohne das Vorliegen der erwähnten qualifizierenden Elemente eines Kaufs der Daten durch den ersuchenden Staat selbst oder einer Zusicherung, diese nicht zu verwenden - per se von der Wahrung des Grundsatzes von Treu und Glauben ausgegangen werden. Vielmehr kann sich das Verhalten des ersuchenden Staates 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.).

### **E. 3.3.1**

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten - ohne Rücksicht auf Art. 1 DBA CH-IN (persönlicher Geltungsbereich) - diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (vgl. aber zu Beschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung, insbesondere Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA CH-IN; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.1).

### **E. 3.3.2**

Der Zweck der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN enthaltenen Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht gemäss Ziff. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-IN (vgl. auch Art. 13 Änderungsprotokoll) darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, «ohne es den Vertragsstaaten zu erlauben, &lt;fishing expeditions&gt; zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist» (Satz 1). Ferner wird mit dieser Klausel festgehalten, dass Paragraph 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, welche «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2 erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze (i) bis (v) von Paragraph 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.2).

### **E. 3.3.3**

Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützt oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie statt vieler: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.3 m.w.H.). Das Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, welche nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (Urteil des BGer 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3 m.w.H.).

### **E. 3.3.4**

Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen, sowie Urteil des BVGer A-704/2019 vom 9. April 2020 E. 3.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt

vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3, mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler: Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, mit weiteren Hinweisen, zitiert im Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.4 m.w.H).

### **E. 3.3.5**

Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Gemäss Rechtsprechung ist von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.5 m.w.H).

### **E. 3.3.6**

Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG sind Informationen über nicht betroffene Personen nicht zu übermitteln, es sei denn, sie sind für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich relevant. Ob Informationen über nicht betroffene Personen für den im Ersuchen geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind, ist im Einzelfall zu beurteilen (vgl. dazu Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.6 m.w.H). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG im Lichte des Zwecks des OECD-Standards und des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit zu prüfen. Die Bestimmung ist restriktiv auszulegen, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen seine Tragweite verliert, sondern - unter Vorbehalt von fishing expeditions - einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 f. m.w.H.). In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C\_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.).

### **E. 3.4.1**

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; 143 II 224 E. 6.3; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5, mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). 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 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 8). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (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; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.3.1 m.w.H).

### **E. 3.4.2**

Die ESTV kann im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, welches ein blosses Hilfsverfahren darstellt, keine eigenen Untersuchungen darüber anstellen, ob und inwieweit der in einem Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt der Realität entspricht. Der ersuchte Staat hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen effektiv zutreffen oder nicht. Er hat weder Tat-, noch Schuldfragen zu prüfen noch seinerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen (vgl. Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.4 m.w.H.). Das Amtshilfeverfahren betrifft somit nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (Urteile des BGer 2C\_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5; 2C\_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.3; A-7496/2016 vom 27. April 2018 E. 4.6.6; A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2; A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.4).

### **E. 3.5.1**

Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA CH-IN statuiert dessen Art. 26 Abs. 2 - im Sinn des Spezialitätsprinzips -, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen «nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die sich mit der Veranlagung oder der Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in [Art. 26] Abs. 1 [DBA CH-IN] genannten Steuern oder mit der Aufsicht darüber befassen. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die

Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt».

### **E. 3.5.2**

Gemäss dieser Regelung in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN ist vorgesehen, dass amtshilfeweise zu übermittelnde Informationen unter anderem für die Strafverfolgung hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN erwähnten Steuern verwendet werden dürfen und es dafür keiner Zustimmung der zuständigen Behörde des ersuchten Staates bedarf. Die ersuchende Steuerbehörde darf also die betreffenden Daten nicht nur für die Veranlagung von Steuern, sondern auch in Steuerstrafverfahren nutzen oder die Informationen anderen Behörden zwecks Ahndung von Steuerdelikten weitergeben. Vorausgesetzt wird dabei lediglich, dass es um Delikte betreffend unter Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN fallende Steuern geht. Nach der abkommensrechtlichen Regelung mit Indien ist damit auch Steueramtshilfe vorgesehen für die Abklärung von Steuerdelikten (wie der Hinterziehung von Einkommenssteuern oder die Erhebung von Strafzahlungen im Zusammenhang mit Steuern). Damit bildet die Übermittlung von Informationen zur Strafverfolgung bei Steuerdelikten (einen möglichen) Sinn der Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH-IN (vgl. zum Ganzen Urteil des BGER 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 E. 2.6 sowie Urteile des BVGer A-837/2019 vom 10. Juli 2019 E. 5.3.3.2; A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.3).

### **E. 3.5.3**

Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip 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 (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und E. 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; BVGE 2019 I/8 E. 6.2.2; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.3.2 m.w.H).

### **E. 3.5.4**

Weiter darf der ersuchende Staat aufgrund des Spezialitätsprinzips die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGER 2C\_253/2020 vom 13. Juli 2020]; A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt mit Urteil des BGER 2C\_538/2019 vom 13. Juli 2020]). Die Schweiz kann in dieser Hinsicht davon ausgehen, dass der ersuchende Staat, mit dem sie durch ein Amtshilfeabkommen verbunden ist, den Grundsatz der Spezialität beachtet, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 m.w.H.; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.4.2 m.w.H).

Auch das Bundesgericht bestätigte - insbesondere mit Urteil 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 -, dass das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension aufweist (vgl. E. 3.1 ff. des genannten Urteils sowie ferner etwa das Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.4 m.w.H.).

#### **E. 3.6.1**

Nach Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IN bleiben Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisse vorbehalten und dürfen keine Geschäftsverfahren preisgegeben werden oder keine Informationen erteilt werden, deren Erteilung dem Ordre public widerspräche.

#### **E. 3.6.2**

Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 4.4.4 festgehalten, dass die Vereinbarung von Amtshilfeklauseln ein politischer Entscheidung sei, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (vgl. auch Art. 190 BV). In diesem Sinne ist die Amtshilfe gestützt auf den Ordre public nur in extremen Fällen zu verweigern (vgl. Urteil des BVGer A-3407/2017 vom 20. August 2018 E. 2.9.3 f. m.w.H.), beispielsweise wenn einer Person drakonische Strafen drohen oder fundamentale Verfahrensrechte verletzt werden (zum Begriff des Ordre public im Sinne von Art. 190 Abs. 2 Bst. e des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG, SR 291] siehe BGE 144 III 120 E. 5 f.; Robert Weyeneth, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, S. 108, 128, 163 ff.). Das Bundesgericht ist in seinem Urteil 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2 zum gleichen Schluss gekommen.

#### **E. 3.6.3**

Wie das Bundesgericht in einem neueren Urteil festgehalten hat, ist auch ein Amtshilfegesuch, welches ausschliesslich der Informationsbeschaffung im Hinblick auf eine Sanktionierung der im Amtshilfegesuch avisierten Steuerpflichtigen dient, zulässig (Urteil 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.1 und 3.7.2). Somit kann das strafrechtliche Rückwirkungsverbot als Teil des Ordre public der Leistung von Amtshilfe entgegenstehen, wenn diese (auch) zugunsten eines Steuerstrafverfahrens erfolgt. Vom strafrechtlichen Rückwirkungsverbot von vornherein unberührt bleiben verwaltungsrechtliche, insbesondere Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren (Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 7.3). Zu beachten ist auch, dass das Spezialitätsprinzip bereits garantiert, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramtshilfe verwendet werden (Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8.3)

### **E. 4**

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe gegeben sind. Zunächst bestreitet der Beschwerdeführer, dass das Amtshilfeersuchen alle formellen Erfordernisse erfüllt und behauptet, dieses stütze sich auf ungenügende und unrechtmässig erlangte Informationen (E. 4.1 nachfolgend). Sodann ist zu prüfen, ob die zu übermittelnden Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 4.2 nachfolgend) und ob das Spezialitätsprinzip eingehalten ist sowie ob die Gewährung der Amtshilfe gegen den schweizerischen Ordre public verstösst (E. 4.3 nachfolgend).

#### **E. 4.1.1**

Der Beschwerdeführer trägt zum einen vor, das Gesuch hätte nach indischem Steuerrecht maximal einen Zeitraum von sechs Jahren umfassen dürfen. Informationen vor dem 1. April 2013 könnten für die Steuerveranlagung der indischen Einkommensteuer nicht von Belang sein. Zum anderen argumentiert der Beschwerdeführer, dass das MoF das Amtshilfeersuchen auf Informationen stütze, die unzuverlässig seien und dass kein Bezug zum Beschwerdeführer nachgewiesen sei. Die angebliche Verbindung zwischen dem Beschwerdeführer und der beschwerdeberechtigten Person, einer in den British Virgin Islands domizilierte Gesellschaft, bleibe unklar. Das MoF habe eine Verbindung bloss behauptet, nicht aber glaubhaft machen können. Die Transaktionen seien von einer Gesellschaft erfolgt, deren Kontobevollmächtigter (D.\_\_\_\_\_) keine Verbindung zum Beschwerdeführer aufweise. Die Anweisungen, Gelder auf das Konto der beschwerdeberechtigten Person zu überweisen, seien denn auch durch E-Mails des Bruders des Beschwerdeführers erfolgt, nicht durch den Beschwerdeführer. Darüber hinaus habe die Bank 1 bestätigt, dass keine Informationen zum Beschwerdeführer hätten gefunden werden können.

#### **E. 4.1.2**

Die Vorinstanz hält fest, es sei nicht Aufgabe des ersuchten Staates zu prüfen, ob Bestimmungen des Prozessrechts und/oder des materiellen Steuerrechts des ersuchenden Staates eingehalten seien. Auf die Sachverhaltsdarstellung im Amtshilfeersuchen sei aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips abzustellen. Der vom MoF dargestellte Sachverhalt und die voraussichtliche Erheblichkeit erschienen plausibel. Es sei möglich, dass der Beschwerdeführer aufgrund einer Weisungsbefugnis, wie von den indischen Behörden dargelegt, der tatsächlich wirtschaftlich Berechtigte an den Konten der beschwerdeberechtigten Person sei. So seien insbesondere Geldströme von einer durch die dem Beschwerdeführer nahestehende Drittperson (D.\_\_\_\_\_) geführte Gesellschaft auf das Bankkonto der beschwerdeberechtigten Person nachgewiesen. Die Argumente des Beschwerdeführers vermöchten es nicht, die Sachverhaltsdarstellung des MoF in Zweifel zu ziehen.

#### **E. 4.1.3**

Aufgrund der Sachverhaltsdarstellung des MoF ergeben sich keine Hinweise darauf, dass der USB-Stick mit den dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten (vgl. Sachverhalt Bst. A.b.) aus einer strafbaren Handlung herrührt. Diesbezüglich ist gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip auf die Sachverhaltsdarstellung des ersuchenden Staates abzustellen (vgl. E. 2.4.1). Der Beschwerdeführer vermag nicht, diese Sachverhaltsdarstellung in Zweifel zu ziehen, wobei es vorliegend letztlich unerheblich ist, wo genau der USB-Stick gefunden wurde, solange dieser nicht durch eine strafbare Handlung, respektive treuwidrig erlangt wurde (vgl. E. 2.2.1 ff.). Der Beschwerdeführer trägt denn auch nicht vor, die Hausdurchsuchung bei der genannten Drittperson sei rechtswidrig erfolgt, vielmehr geht er davon aus, der USB-Stick sei freiwillig von der Drittperson an die indischen Behörden übergeben worden. Selbst wenn es somit zuträfe, dass die Datenquelle (USB-Stick) nicht beim Beschwerdeführer selbst, sondern bei einer anderen Person gefunden, oder von dieser den Behörden zur Erlangung eines allfälligen «Kronzeugen-Deals» ausgehändigt worden wäre und sich zwischenzeitlich herausgestellt haben sollte, dass diese Person bisher Informationen zurückgehalten und Daten gefälscht haben sollte, ergäbe sich daraus vorliegend kein Verstoß gegen Treu und Glauben (vgl. E. 2.2.3) und würde im Ergebnis nicht dazu führen, dass die vom MoF ersuchten

Informationen nicht übermittelt werden dürfen. Vielmehr darf der ersuchende Staat mithilfe des Amtshilfeersuchens gerade auch überprüfen, ob der ermittelte Sachverhalt tatsächlich zutreffend ist oder nicht (vgl. E. 2.3.5). Die Verbindung zwischen dem Beschwerdeführer und D. \_\_\_\_\_ ergibt sich aus der Übereinstimmung der bei diesen unabhängig voneinander gefundenen Daten und ist damit hinreichend plausibel dargelegt. Die Tatsache, dass eine Transaktionsanweisung vom E-Mail-Konto einer Drittperson erfolgte, vermag die Verbindung zwischen dem Beschwerdeführer und der Drittperson nicht zu widerlegen. Die Ausführungen des MoF betreffend eine etwaige verdeckte wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers in Bezug auf die beschwerdeberechtigte Person sind insgesamt plausibel. Der Beschwerdeführer vermag es unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips jedenfalls nicht, die Sachverhaltsdarstellung des MoF in Zweifel zu ziehen. Sodann kann der Beschwerdeführer diese Einwände, auch hinsichtlich der zulässigen Zeitspanne, im indischen Verfahren vortragen.

#### **E. 4.1.4**

Somit sind die formellen Erfordernisse des Amtshilfeersuchens gegeben. Auch verstößt das Ersuchen nicht gegen Treu und Glauben und basiert auf hinreichend genauen Informationen. Es ist nicht ersichtlich, dass sich das MoF auf rechtswidrig erlangte Quellen stützt oder von offensichtlich unrichtigen Tatsachen ausgeht.

#### **E. 4.2.1**

Betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit trägt der Beschwerdeführer zusammengefasst vor, es bestehe kein Zusammenhang zu ihm und sein Name tauche in keinem der edierten Dokumente auf. Ein früheres Amtshilfeersuchen ihn betreffend, sei abgewiesen worden, da ein Zusammenhang zu seiner Person nicht habe festgestellt werden können. Damit sei erwiesen, dass die Daten für seine Besteuerung nicht relevant sein könnten. Im Übrigen seien auch die Steuerveranlagungen für alle Jahre bis 2012/2013 definitiv abgeschlossen und es seien keine Nachsterverfahren pendent, weshalb auch vor diesem Hintergrund nicht ersichtlich sei, wozu die Informationen vor dem 1. April 2013 dienen sollten. Die Informationen beträfen Drittpersonen, welche nicht weiterzugeben seien, da ansonsten eine Vermischung des Sachverhalts drohe. Da das Geld nicht vom Beschwerdeführer stamme, seien die Informationen nicht geeignet, das Steuersubstrat des Beschwerdeführers offenzulegen, weshalb die voraussichtliche Erheblichkeit fehle.

#### **E. 4.2.2**

Die Vorinstanz erklärt, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen im Gegensatz zu demjenigen, auf das sich der Beschwerdeführer beziehe, nach der Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde einen Zusammenhang zu ihm aufweise. Das MoF habe im Amtshilfeersuchen ausgeführt, dass der Beschwerdeführer der (verdeckt) wirtschaftlich Berechtigte an den Konten der beschwerdeberechtigten Person sei und aus dem Ersuchen sei ersichtlich, dass der Beschwerdeführer Weisungsbefugnis über die Konten habe. Es sei ein möglichst umfassender Informationsaustausch zu gewähren, die Informationen könnten den indischen Behörden zur Verifikation des geltend gemachten Sachverhalts dienen. Letztlich werde im Übermittlungstext auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass keine Informationen zum Steuerpflichtigen gefunden worden seien.

#### **E. 4.2.3**

Das MoF hat in seiner Sachverhaltsdarstellung einen glaubhaften Zusammenhang zwischen dem Beschwerdeführer und der beschwerdeberechtigten Person aufgezeigt. Der Verdacht,

dass der Beschwerdeführer verdeckt handelte und nicht selbst persönlich in Erscheinung trat, legt denn auch nahe, dass sein Name in den Dokumenten nicht zu finden ist. Daraus folgt jedoch nicht, dass die Informationen für das indische Steuerverfahren nicht voraussichtlich erheblich wären. Die Erheblichkeit kann nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen (vgl. E. 2.3.4). Die indischen Behörden haben voraussichtlich auch ein Interesse an den Informationen, selbst wenn sich der ermittelte Sachverhalt nicht bestätigt, da dies dennoch einen wesentlichen Erkenntnisgewinn bedeutet. Der dargestellte Sachverhalt und insbesondere die Verbindung zwischen der beschwerdeberechtigten Person und dem Beschwerdeführer bzw. seiner Verfügungsbefugnis erscheint vorliegend jedenfalls plausibel. Unerheblich ist dabei, dass ein früheres Amtshilfeersuchen wegen fehlender voraussichtlicher Erheblichkeit von der Vorinstanz ohne Übermittlung von Daten beendet worden war. Daraus kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es gilt das vorliegende Gesuch zu beurteilen, wobei zum einen ein möglichst weitgehender Informationsaustausch zu gewähren ist (vgl. E. 2.3.2) und zum anderen eine «fishing expedition» grundsätzlich ausgeschlossen ist, wenn das Amtshilfeersuchen alle erforderlichen Angaben enthält (vgl. E. 2.3.3). Dies ist vorliegend der Fall. Sodann kann der Beschwerdeführer auch nichts daraus ableiten, dass derzeit - nach seinen Angaben - kein Veranlagungs- oder Nachsteuerverfahren in Indien pendent ist. Die zuständige Steuerbehörde darf anhand des Amtshilfeersuchens den Sachverhalt ermitteln und sich aufgrund der erhaltenen Informationen zum Beispiel dazu entschliessen ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, oder nicht. Das MoF legte dar, dass die Informationen relevant seien, um die Einkommenssteuer des Beschwerdeführers im relevanten Zeitraum zu ermitteln (act. 1 [Amtshilfeersuchen, Ziff. 10]). Auf diese Ausführung ist abzustellen, weshalb die Informationen, auch wenn sie den Beschwerdeführer nur indirekt, über die beschwerdeberechtigte Person, betreffen. Dies betrifft auch den Zeitraum ab 2011, für welchen das MoF ein Interesse an der Verifikation des ermittelten Sachverhalts hat. Letztlich ist auch keine drohende Vermischung des Sachverhalts ersichtlich, wie es der Beschwerdeführer mit Bezug auf Daten der beschwerdeberechtigten Person befürchtet. Im Übrigen ist der Beschwerdeführer nicht legitimiert, Interessen eines Dritten zu vertreten, soweit er die Übermittlung der Daten für die beschwerdeberechtigten Person anfecht (vgl. E. 1.5.3 vorstehend).

#### **E. 4.2.4**

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass die mit dem Amtshilfeersuchen des MoF verlangten Daten voraussichtlich erheblich sind.

#### **E. 4.3.1**

Der Beschwerdeführer argumentiert sodann damit, dass die indischen Behörden die erhaltenen Informationen voraussichtlich nicht vertraulich behandeln würden und ihm ein Strafverfahren drohe, wobei aufgrund der indischen Rechtsanwendungspraxis eine rückwirkende Anwendung von Strafnormen drohe, was mit dem schweizerischen Ordre public nicht vereinbar sei. Das MoF beziehe sich im Amtshilfeersuchen ausdrücklich auf die Strafvorschriften und etwaige strafrechtliche Konsequenzen, woraus die geplante Anwendung dieser Normen auf den Beschwerdeführer ausgewiesen sei.

#### **E. 4.3.2**

Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer vermöge nicht darzulegen, dass im konkreten Fall eine dem Geheimhaltungs- oder Spezialitätsprinzip widersprechende

Verwendung der Daten drohe. Die Anwendung des ausländischen Rechts sei sodann nicht vom ersuchten Staat zu prüfen.

### **E. 4.3.3**

Das Bundesgericht stellte in einem ähnlich gelagerten Fall fest, dass nicht mit genügender Wahrscheinlichkeit aufgezeigt werden konnte, dass der «Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015» Indiens (nachfolgend: Black Money Act) im konkreten Fall die Strafverfolgung von Steuerdelikten bezweckt und eine rückwirkende Sanktionierung von Steuerdelikten statuiert (Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.1). Auch vorliegend ist nicht ersichtlich, dass dem Beschwerdeführer eine rückwirkende Sanktionierung von (Steuer-)delikten droht. Die grosse Zeitperiode, für welche die Informationen erbeten werden und die Erwähnung des Black Money Acts bzw. einer möglichen zivil- und/oder strafrechtlichen Konsequenz im Rahmen des Amtshilfeersuchens sowie gewisse Ermittlungshandlungen des «Directorate of Enforcement», genügen dazu jedenfalls nicht. Dies gilt besonders vor dem Hintergrund, dass eine abkommenskonforme Verwendung der Daten für die Abklärung des vom MoF geschilderten Sachverhalts zumindest plausibel erscheint. Der Black Money Act regelt jedenfalls gerade auch Steuerangelegenheiten, wie bereits der zweite Teil des Gesetzstitels ausdrückt («Imposition of Tax Act»). Auch aus den eingereichten Zeitungsartikeln (Beschwerdebeilagen 5, 6, 9, 12 und 14) ergibt sich kein Hinweis auf eine rückwirkende Anwendung von Strafnormen im Allgemeinen und kein konkretes, individualisierbares Indiz für eine rückwirkende Anwendung in Bezug auf den Beschwerdeführer im Besonderen. Sodann ergibt sich auch aus dem vom Beschwerdeführer angeführten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil des BVGer A-837/2019 vom 10. Juli 2019) nichts Gegenteiliges. Dort ging es denn auch um die Frage der Einhaltung des Spezialitätsprinzips, nicht um eine allfällig rückwirkende Anwendung von Strafbestimmungen und das Bundesverwaltungsgericht liess die Frage im Ergebnis offen und wies die Sache an die Vorinstanz zurück. Da auch Informationen ab 2015 begehrt werden, ist nicht ersichtlich, dass eine mit dem schweizerischen Ordre public nicht zu vereinbarende Anwendung des Black Money Acts erfolgen würde. Weil das Rückwirkungsverbot bei Veranlagungs-, respektive Nachsteuerverfahren keine Anwendung findet (Urteil des BGer 2C\_750/2020 E. 7.3), ist es zumindest denkbar, dass die «Rückwirkung» im Zeitraum von 2011 bis 2015 lediglich ein etwaiges Nachsteuerverfahren betrifft, allfällige steuerstrafrechtliche Aspekte jedoch erst ab 2015 angewendet werden. Schliesslich wurde bisher auch kein Gesuch um Zustimmung zur Weiterverwendung der Informationen gestellt (vgl. act. 26, S. 10 [Schlussverfügung vom 30. März 2023]). Insgesamt hat der Beschwerdeführer somit nichts vorgetragen und keine Unterlagen eingereicht, wonach ihm eine rückwirkende Anwendung von (steuer-) strafrechtlichen Bestimmungen im konkreten Fall drohen würde. Es ist sodann zu betonen, dass das MoF im Amtshilfeersuchen ausdrücklich erklärt hat, die Informationen, die es erhält, vertraulich zu behandeln und nur für die aufgrund des DBA CH-IN erlaubten Zwecke zu verwenden (act. 1 [Amtshilfeersuchen, Ziff. 18]). Damit ist grundsätzlich von der Einhaltung des Spezialitätsprinzips auszugehen (vgl. E. 2.5.4). Weiter ist auf die Praxis hinzuweisen, wonach die Informationen aus einem Amtshilfeersuchen auch für Steuerstrafverfahren - wenn die entsprechenden Strafnormen nicht rückwirkend angewendet werden - verwendet werden dürfen (vgl. E. 2.5.2). Stichhaltige Hinweise, dass die ersuchende Behörde das Spezialitätsprinzip nicht einhalten würde, gibt es entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers nicht. Der eingereichte Zeitungsartikel über die Verletzung von

Geheimhaltungspflichten in Bezug auf amtshilfeweise erlangte Bankdaten (Beschwerdebeilage 12) vermag keine andere Beurteilung nahezulegen. Zum einen datiert dieser Artikel vom 18. April 2015 und ist mithin über acht Jahre alt, woraus bereits folgt, dass dieser keinen Einfluss auf die Beurteilung der Lage zum heutigen Zeitpunkt hat. Zum anderen betonen die indischen Behörden darin aber auch, dass sie nicht an der Weitergabe der Informationen beteiligt gewesen seien und es wurde erwähnt, dass Massnahmen zur Vermeidung von Datenmissbrauch ergriffen worden seien. Ähnlich verhält es sich mit dem Auszug aus dem Urteil vom 11. September 2015 des High Court Delhi (Beschwerdebeilage 13). Zum einen liegt auch dieses wiederum fast acht Jahre zurück, weshalb nicht ausgeschlossen ist, dass zwischenzeitlich eine Änderung der Rechtsprechung erfolgte. Zum anderen liegt das Urteil nur auszugsweise und ohne Hintergrundinformationen vor. So ist nicht erkennbar, auf welches Abkommen sich der Vertreter bezieht und um was für Dokumente es sich handelte. Zusammenfassend ist damit im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, dass eine Verletzung des Spezialitätsprinzips droht.

#### **E. 4.3.4**

Insgesamt bedeutet dies, dass der Datenaustausch mit dem MoF vorliegend nicht gegen den schweizerischen Ordre public verstösst und keine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips ersichtlich ist.

#### **E. 4.4**

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen alle formellen und materiellen Voraussetzungen erfüllt. Vor diesem Hintergrund ist der ersuchende Staat auch nicht wie vom Beschwerdeführer vorgetragen auf den Rechtshilfeweg zu verweisen, insbesondere da er dabei - je nach Delikt - dem Risiko der Anwendung des Fiskalvorbehalts gemäss Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (SR 351.1, IRSG) ausgesetzt wäre.

#### **E. 5**

Vor diesem Hintergrund, insbesondere, da die voraussichtliche Erheblichkeit gegeben ist, besteht kein Raum dafür, die zu übermittelnden Informationen einzuschränken. Der Eventualantrag des Beschwerdeführers, die Informationen auf die im Informationsschreiben der Vorinstanz vom 30. Januar 2023 enthaltenen Antworten zu beschränken, die Antwort unter A. Ziff. 7 zu streichen und durch den Hinweis "Please refer to question 1" zu ersetzen und die Beilagen (enclosures 01-03) nicht zu übermitteln sowie die in C. Ziff. 1. a.-d. enthaltenen Antworten mit Bezug auf die Enclosures zu streichen und die Fragen in C. Ziff. 1. b.-d. stattdessen mit "Please refer to question 1. a." zu beantworten, ist abzuweisen. Auch der Subeventualantrag, wonach Passagen zu schwärzen seien, welche nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens seien und welche Gesellschaften, Personen oder Konti betreffen würden, welche keinen Bezug zum Amtshilfeersuchen aufweisen (insbesondere Dokumente vor dem 1. April 2013), ist abzuweisen. Zunächst erscheinen die betreffenden Personen nicht rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten («fruit d'un pur hasard» vgl. E. 2.3.6). Im Weiteren sind - wie dargelegt (vgl. E. 3.2.3 und E.3.3.3) - auch Informationen vor dem 1. April 2013 voraussichtlich erheblich (vgl. E. 4.2.3) und eine drohende rückwirkende Anwendung von Strafvorschriften wurde nicht glaubhaft gemacht. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Vorinstanz die Namen und Kontaktdaten der in den Bankunterlagen genannten Bankkundenmitarbeitenden geschwärzt hat (vgl. act. 26, S. 16 [Schlussverfügung vom 30. März 2023]). Entsprechend sind beide

Eventualanträge abzuweisen.

### **E. 5.1**

Im Weiteren ist auch keine mündliche Verhandlung durchzuführen. Zunächst ist auf Steueramtshilfeverfahren die Garantie von Art. 6 Ziff. 1 EMRK grundsätzlich nicht anwendbar (vgl. BGE 139 II 404 E. 6; Urteil des BVGer A-7010/2015 vom 19. Mai 2016 E. 2.1.1). Zudem sind die Vorbringen des Beschwerdeführers in seiner Beschwerde vom 21. November 2022 für das Bundesverwaltungsgericht hinreichend klar und erlauben zusammen mit den von der Vorinstanz edierten Akten, die beschwerdeführerischen Rügen zu beurteilen. Somit ist der Sachverhalt genügend erstellt und eine mündliche Verhandlung ist nicht erforderlich. Der entsprechende Verfahrens Antrag ist abzuweisen.

### **E. 5.2**

Ebenso kann im vorliegenden Fall auf den vom Beschwerdeführer beantragten Beizug der Akten der Vorinstanz im Verfahren Ref. (...) in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, da diese für das hier zu beurteilende Amtshilfeersuchen ohne Belang sind, wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben (vgl. insbesondere E. 3.2.3).

### **E. 5.3**

Die Beschwerde ist mithin vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.5.3).

### **E. 6.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

### **E. 6.2**

Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (vgl. Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario und Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario sowie Art. 7 Abs. 3 VGKE).

### **E. 7**

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

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