

BVGer A-2407/2023 vom 29. Januar 2024

Bundesverwaltungsgericht, 2024-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-2407_2023

FR: TAF A-2407/2023 du 29 janvier 2024

IT: TAF A-2407/2023 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 die betroffene Person durch. Die Beschwerdeführerin ist als beschwerdeberechtigte Person zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

E. 1.5.3

Jedoch ist die Beschwerdeführerin nicht legitimiert, die Interessen anderer Drittpersonen zu vertreten. Soweit die Beschwerdeführerin für Drittpersonen Beschwerde erhebt (vgl. Beschwerdeschrift, S. 23), ist darauf folglich nicht einzutreten. Dies betrifft namentlich den Antrag, wonach das Beschwerdeverfahren A-2360/2023 - in welchem nicht die Beschwerdeführerin selbst, sondern die betroffene Person Beschwerde führt - bis zum rechtskräftigen Abschluss des vorliegenden Beschwerdeverfahrens A-2407/2023 zu sistieren sei.

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.

E. 1.7

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-2360/2023 zu prüfen.

E. 2.2

Die Vorinstanz trägt vor, es bestünden keine Geheimhaltungsinteressen der Beschwerdeführerin, die einer Verfahrensvereinigung entgegenstünden. Aus prozessökonomischen Gründen seien die Verfahren zu vereinigen.

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin ist mit einer Verfahrensvereinigung nicht einverstanden.

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 die formell betroffene Person genannt. Die Vorinstanz erliess in gleicher Sache auch eine weitere Schlussverfügung gegenüber der beschwerdeberechtigten Person bzw. Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren. 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 geltend gemacht und können vorliegend nicht ganz ausgeschlossen werden. Die beim Bundesverwaltungsgericht hängigen Verfahren betreffen wie dargelegt nicht (nur) die betroffene Person, sondern auch eine weitere juristische Person (die Beschwerdeführerin). 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, <fishing expeditions> 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 Entscheid 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 argumentiert die Beschwerdeführerin, dass sich das Amtshilfeersuchen nicht auf genügende Informationen stütze und kein Bezug zur Beschwerdeführerin glaubhaft gemacht werden konnte (E. 4.1 nachfolgend). Sodann ist zu prüfen, ob die zu übermittelnden Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 4.2 nachfolgend) und ob die beabsichtigte Informationsübermittlung nicht über das Amtshilfeersuchen hinausgeht (E. 4.3).

E. 4.1.1

Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass das MoF das Amtshilfeersuchen auf Informationen stütze, die widersprüchlich, unklar, unvollständig und nicht glaubhaft seien und dass kein Bezug zur betroffenen Person nachgewiesen sei. Aufgrund der (unzureichenden) Angaben des MoF habe die Vorinstanz unzutreffende Annahmen gemacht. Es bestehe keine finanzielle Beziehung der Beschwerdeführerin zu der betroffenen Person oder anderen in den Beilagen genannten Personen oder mit diesen verbundenen Gesellschaften. Es sei ausgewiesen, dass nicht die betroffene Person, sondern indische Staatsbürger mit Wohnsitz in Bahrain die wirtschaftlich Berechtigten an der Beschwerdeführerin seien. Das MoF habe denn auch widersprüchliche Informationen geliefert, als es an einer Stelle vorgetragen habe, die betroffene Person sei wirtschaftlich berechtigt und an anderer Stelle ausgeführt habe, dass in Indien steuerpflichtige Personen wirtschaftlich berechtigt an den Konten der Beschwerdeführerin seien. Es sei eine unzutreffende Annahme, dass der beschlagnahmte Datenträger bei der betroffenen Person gefunden worden sei. Die Verbindung zwischen den beiden Excel-Arbeitsblättern bzw. -mappen («[...]» und «[...]») sei nicht glaubhaft gemacht und nicht nachvollziehbar dargelegt worden. Die E-Mail ID, von welcher die Zahlungsanweisung erfolgt sei, gehöre zu einer unbeteiligten Drittperson (H. _____) und nicht - wie vom MoF behauptet - zum Bruder der betroffenen Person. Folglich handle es sich um eine unzutreffende Annahme, dass die betroffene Person über eine Weisungsbefugnis über die Beschwerdeführerin verfügt habe.

E. 4.1.2

Die Vorinstanz hält fest, auf die Sachverhaltsdarstellung im Amtshilfeersuchen sei aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips abzustellen. Die Beschwerdeführerin habe den dargestellten Sachverhalt nicht mittels Urkunden zu widerlegen vermocht, ein Beweisverfahren mit Untersuchungshandlungen sei nicht vorzunehmen. Die Beschwerdeführerin habe es denn auch unterlassen, im Rahmen des Verfahrens vor der Vorinstanz (nach erfolgter Akteneinsicht) eine Stellungnahme einzureichen. Es sei der Beschwerdeführerin insgesamt nicht gelungen, mit ihren Ausführungen die Verbindung zu sich, der betroffenen Person und der genannten Drittperson zu verneinen oder den hier betroffenen Sachverhalt klarerweise und entscheidend zu widerlegen.

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. 3.4.1). Die Beschwerdeführerin 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. 3.2.1 ff.). Die Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person wurde über die Drittperson (D. _____) hergeleitet und ergibt sich aus der Übereinstimmung der bei diesen unabhängig voneinander gefundenen Daten und ist damit hinreichend plausibel dargelegt. Die Tatsache, dass eine Transaktionsanweisung von einem anderen E-Mail-Konto aus erfolgte, vermag die Verbindung zwischen der Beschwerdeführerin und der betroffenen Person nicht zu widerlegen. Dabei ist letztlich auch unerheblich, ob die Anweisung vom E-Mail-Konto des Bruders der betroffenen Person oder von einer weiteren Drittperson

(H. _____) aus erfolgte. Die ersuchende Behörde legte glaubhaft dar, dass die betroffene Person eine verdeckte Weisungsbefugnis hatte. Daraus folgt gerade auch, dass es plausibel erscheint, dass andere Drittpersonen Aufträge für die betroffene Person erteilen und diese selbst nicht in Erscheinung tritt. Die ersuchende Behörde hat dabei, entgegen der Ausführungen der Beschwerdeführerin, auch nicht alle ermittelten Sachverhaltselemente mit Beweismitteln zu belegen. Die Ausführungen des MoF betreffend die verdeckte wirtschaftliche Berechtigung der betroffenen Person in Bezug auf die Beschwerdeführerin sind insgesamt plausibel. Die Beschwerdeführerin vermag es unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips jedenfalls nicht, die Sachverhaltsdarstellung des MoF in Zweifel zu ziehen.

E. 4.1.4

Somit 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 die Beschwerdeführerin zusammengefasst vor, der Sachverhalt und die Begründung, welche die ersuchende Behörde dargelegt habe, genüge nicht, um hinreichende Verdachtsmomente betreffend Durchsetzung des indischen Steuerrechts gegen die betroffene Person darzutun.

E. 4.2.2

Die Vorinstanz erklärt, es sei ein möglichst umfassender Informationsaustausch zu gewähren, die Rolle des ersuchten Staates beschränke sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente einen Zusammenhang mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt aufwiesen und ob sie möglicherweise dazu geeignet seien, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden. Es bestehe ein klarer Konnex zwischen der betroffenen Person und dem Bankkonto der Beschwerdeführerin, sodass diese auch nicht rein zufällig in den Unterlagen auftauche. Aufgrund der Information könne das MoF ihre Vermutungen bestätigen oder entkräften, sodass es auch nicht darauf ankomme, ob der Name der betroffenen Person in den Dokumenten auftauche.

E. 4.2.3

Das MoF hat in seiner Sachverhaltsdarstellung einen glaubhaften Zusammenhang zwischen der betroffenen Person und der Beschwerdeführerin aufgezeigt. Der Verdacht, dass die betroffene Person verdeckt handelte und nicht selbst persönlich in Erscheinung trat, legt denn auch nahe, dass ihr 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 abschliessen beurteilen (vgl. E. 3.3.4). 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 betroffenen Person und der Beschwerdeführerin erscheint vorliegend jedenfalls plausibel. Eine «fishing expedition» ist denn auch grundsätzlich ausgeschlossen, wenn das Amtshilfeersuchen alle erforderlichen Angaben enthält (vgl. E. 3.3.3). Dies ist vorliegend der Fall. Das MoF legte dar, dass die Informationen relevant seien, um die Einkommenssteuer der betroffenen Person im relevanten Zeitraum zu ermitteln (act. 1 [Amtshilfeersuchen, Ziff. 10]). Auf diese

Ausführung ist abzustellen.

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

Die Beschwerdeführerin trägt sodann vor, der beabsichtigte Informationsaustausch gehe über das Amtshilfeersuchen hinaus, da auch nicht begehrte Informationen übermittelt werden sollen und verletze damit das Verbot des spontanen Informationsaustausches.

E. 4.3.2

Die Vorinstanz führt aus, die Beschwerdeführerin mache Drittinteressen geltend, wofür sie nicht legitimiert sei. Mit dem beabsichtigten Austausch würden darüber hinaus nicht mehr Informationen übermittelt, als die indische Behörde tatsächlich ersucht habe. Da die Informationen voraussichtlich erheblich seien, seien diese vollständig zu übermitteln.

E. 4.3.3

Auf die Geltendmachung von Drittinteressen ist mangels Legitimation nicht einzutreten (vgl. E. 1.5.3). Im Übrigen trägt die Vorinstanz zutreffend vor, dass das MoF um sämtliche Informationen betreffend die Konto-Transaktionen der Beschwerdeführerin mit der betroffenen Person, bekannten Drittpersonen und verbundenen Einheiten («related entities») ersucht hat. Aus dieser Formulierung folgt, dass Informationen über alle Transaktionen der Beschwerdeführerin mit anderen Personen (natürliche und juristische) begehrt werden. Aufgrund der gerichtsbekanntenen weitreichenden Verflechtungen der betroffenen Person mit zahlreichen Unternehmungen erscheint dieses Begehren auch nachvollziehbar, insbesondere auch, da das Vorliegen einer «fishing expedition» zu verneinen ist (vgl. E. 3.3.2 f. und E. 4.2.3). Folglich geht der beabsichtigte Informationsaustausch nicht über das Amtshilfeersuchen hinaus und es liegt damit auch keine verbotene spontane Amtshilfe vor.

E. 4.4

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

E. 5.1

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin 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. 5.2

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. 6

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.