

# **BVGer A-5002/2021 vom 29. August 2023**

Bundesverwaltungsgericht, 2023-08-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_A-5002\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_A-5002_2021)

FR: TAF A-5002/2021 du 29 août 2023

IT: TAF A-5002/2021 del 29 agosto 2023

## **Regeste**

Amtshilfe

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Dem vorliegenden Verfahren liegen Amtshilfeersuchen des MoF vom 13. April 2013 bzw. das ergänzende Amtshilfeersuchen vom 31. Oktober 2018 zugrunde, welche 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, BBI 2010 8827 [nachfolgend: Änderungsprotokoll]) stützen.

### **E. 2**

Vorab ist auf die Eintretensvoraussetzungen einzugehen.

#### **E. 2.1.1**

Das Verfahren richtet sich nach dem StAhiG (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. 2.1.2**

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 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). 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. 2.2.1**

Die Beschwerdeführerin ist als vom Amtshilfeersuchen betroffene Person und Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, deren Daten übermittelt werden sollen, zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerde wurde überdies 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 - vorbehaltlich E. 2.2.2 ff. - einzutreten.

#### **E. 2.2.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass keine Informationen zu Personen übermittelt werden dürften, die nicht selber vom Amtshilfeersuchen betroffen seien, sofern diese Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person nicht voraussichtlich erheblich seien. Gemäss Beschwerdeführerin sind diverse Drittbetroffene in den Unterlagen erwähnt, welche so nicht an die indischen Behörden übermittelt werden dürfen, da sie in den Dokumenten zufällig vorkämen und kein steuerlicher Zusammenhang zur betroffenen Person gegeben sei. Wenn das vorliegende Verfahren massgeblich auf dem Bestehen des C.\_\_\_\_\_ Trusts fusse, hätte die ESTV zudem dessen Trustees über das Verfahren informieren müssen. Die Beschwerdeführerin moniert weiter, dass in der Schlussverfügung eine dritte Person namentlich genannt werde (D.\_\_\_\_\_), welche mit der formell betroffenen Person in keinem Zusammenhang stehe. Die Schlussverfügung sei entsprechend zu korrigieren, damit keine möglichen falschen Verbindungen zwischen den beiden Personen hergestellt werden könne.

#### **E. 2.2.2.2**

Die Vorinstanz entgegnet, dass Verfahrensrechte nur in eigener Sache geltend gemacht werden könnten. Der Antrag der Beschwerdeführerin, wonach Informationen zu Drittpersonen in den zur Übermittlung vorgesehenen Akten aus dem Verfahren ausgenommen werden müssten, erfolge im Interesse Dritter und erweise sich deshalb rechtsprechungsgemäss als unzulässig. Es sei somit nicht Sache der Beschwerdeführerin, die Verletzung allfälliger Verfahrensrechte Dritter zu rügen. Die formelle Richtigkeit des Dispositivs werde nicht bestritten, daher handle es sich bei der Nennung der besagten Drittperson in der Schlussverfügung um einen redaktionellen Fehler, der keinerlei Auswirkungen auf ihre Amtshilfeleistung der ESTV habe.

#### **E. 2.2.3**

Die Beschwerdeführerin ist nicht legitimiert, Anträge für Dritte zu stellen (Urteil des BGer 2C\_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2; Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 2.2.2 m.w.H. [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_936/2020 vom 28. Dezember 2021]). Dass die Vorinstanz die besagten Trustees (E. 2.2.2) nicht ins Verfahren einbezogen hat, ist im Weiteren nicht zu beanstanden, zumal nicht davon auszugehen ist, dass der ersuchende Staat das Spezialitätsprinzip verletzen wird (E. 4.4.3 und 4.5.1), und weil deren Parteistellung nicht «evident» ist im Sinne der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. BGE 146 I 172 E. 7.2; Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 2.2.2). Im Übrigen wurde der Trust nach Angaben der Beschwerdeführerin ohnehin bereits 2007 aufgelöst.

#### **E. 2.2.4**

Bezüglich Korrektur der Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 im Sinne der Löschung der fälschlicherweise erwähnten Drittperson kommt - worauf die Vorinstanz zu Recht hinweist - hinzu, dass die formelle Richtigkeit des Dispositivs nicht bestritten wird und daher der genannte redaktionelle Fehler in den Erwägungen der Verfügung keinerlei Auswirkungen auf die Amtshilfeleistung der Vorinstanz hat. Weiter befindet sich die Schlussverfügung bei der Vorinstanz und darf Dritten (zumindest ohne Anonymisierung) nicht offengelegt werden. In diesem Zusammenhang sind keine Hinweise ersichtlich,

wonach die Vorinstanz ihre gesetzliche Geheimhaltungspflicht verletzen wird (vgl. dazu auch E. 9.6). Daher ist nicht davon auszugehen, dass in Zukunft aufgrund des Fehlers falsche Verbindungen zwischen den Parteien hergestellt werden können. Der Antrag auf Aktenevidenz von Unterlagen betreffend D. \_\_\_\_\_ kann in der Folge mangels Relevanz abgewiesen werden (zur antizipierten Beweiswürdigung vgl. BGE 141 I 60 E. 3.3; Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.8).

#### **E. 2.2.5**

Demnach ist betreffend Einbezug der Trustees ins Verfahren, Schwärzungsanträge und Löschung des Namens der Drittperson in der Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021, sowie des Antrags, dem MoF sei mitzuteilen, dass der C. \_\_\_\_\_ Trust, die beschwerdeberechtigte Person, F. \_\_\_\_\_ Settlement und G. \_\_\_\_\_ Enterprise Limited in der Schweiz nicht steuerpflichtig seien (Sachverhalt, Bst. D.a), auf die Beschwerde mangels Legitimation der Beschwerdeführerin nicht einzutreten. Soweit die Namen der Drittpersonen oder weitere Angaben über sie übermittelt werden sollen, ist jedoch darauf im Rahmen der Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen zurückzukommen (E. 9.2).

#### **E. 3.1**

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. 3.2**

Das Verfahren vor der Vorinstanz wie auch jenes vor dem Bundesverwaltungsgericht wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Danach muss die entscheidende Behörde den rechtlich relevanten Sachverhalt von sich aus abklären und darüber ordnungsgemäss Beweis führen (BGE 144 II 359 E. 4.5.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-3346/2020 vom 27. April 2022 E. 1.7 m.w.H.).

#### **E. 4.1**

Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll ist bei Amtshilfeersuchen Indiens anwendbar auf die 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 (OECD-MA; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.1 m.w.H.).

#### **E. 4.2.1**

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. 4.2.2**

Um «fishing expeditions» zu verhindern, hat das DBA CH-IN mit Ziffer 10 Bst. b Protokoll des Änderungsprotokolls eine eigene Ordnung zum erforderlichen Inhalt eines Amtshilfeersuchens. Art. 6 Abs. 2 StAhiG, der ebenfalls den erforderlichen Inhalt eines Amtshilfeersuchens regelt, ist aufgrund seiner Subsidiarität (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG) auch nicht ergänzend heranzuziehen (vgl. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.2.2 m.w.H.).

#### **E. 4.2.3**

Der gemäss DBA CH-IN erforderliche Inhalt eines Amtshilfeersuchens ist in Ziffer 10 Bst. b des Änderungsprotokolls aufgeführt. Demnach haben die ersuchenden Behörden dem ersuchten Staat folgende Angaben zu liefern: den Namen der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) und, sofern verfügbar, weitere Angaben welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie die Adresse, das Geburtsdatum, den Zivilstand oder die Steuernummer (i); die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden (ii); eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht (iii); den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden (iv); den Namen und, sofern verfügbar, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen (v). Dabei ist zu beachten, dass diese im Amtshilfeersuchen zu liefernden Angaben gemäss Ziff. 10 Bst. d Satz 2 des Änderungsprotokolls nicht so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch behindern.

#### **E. 4.3.1**

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-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.1 m.w.H.).

#### **E. 4.3.2**

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 (E. 4.2.3) so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.2 m.w.H.).

#### **E. 4.3.3**

Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes. 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-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.3 m.w.H.).

#### **E. 4.3.4**

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 m.w.H., 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 m.w.H. und Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3 m.w.H.; 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 m.w.H.; 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 m.w.H., zitiert im Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.4 m.w.H.).

#### **E. 4.3.5**

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 m.w.H.). 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-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.5 m.w.H.).

#### **E. 4.3.6**

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-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.3.6 m.w.H.).

#### **E. 4.4.1**

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 m.w.H.; 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-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.4.1 m.w.H.).

#### **E. 4.4.2**

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. zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.4.2 m.w.H.).

#### **E. 4.4.3**

Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 4.4.1) spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip (siehe auch E. 4.5). 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 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.4.3 m.w.H.).

#### **E. 4.5.1**

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. 4.5.2**

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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.5.2 m.w.H.).

#### **E. 4.5.3**

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 zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.5.3 m.w.H.).

#### **E. 4.6.1**

Gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-IN besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. Subsidiaritätsprinzip; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.6.1 m.w.H.).

#### **E. 4.6.2**

Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 4.4.1) besteht rechtsprechungsgemäss namentlich kein Anlass, an einer von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erklärung der Ausschöpfung aller üblichen innerstaatlichen Mittel zu

zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes sowie ein ernsthafter Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründendes konkretes Element vor (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 4.6.2 m.w.H.).

## **E. 5**

Im vorliegenden Fall ist streitig und zu prüfen, ob die Vorinstanz dem MoF zu Recht Amtshilfe gemäss der angefochtenen Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 gewährt hat. Die Beschwerdeführerin hält die Amtshilfe aus verschiedenen, nachfolgend zu prüfenden Gründen für rechtswidrig.

## **E. 6**

Die Beschwerdeführerin erblickt in der verfügten Amtshilfegewährung aus verschiedenen Gründen eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch das MoF. Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf das Amtshilfeersuchen 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. 6.1.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, das Amtshilfeersuchen vom 18. April 2013 sei nicht mehr offen aufgrund des das seinerzeitige Amtshilfeverfahren beendenden Schreibens der ESTV aus dem Jahr 2014. Dieses Schreiben der ESTV sei gegenüber ihr (der Beschwerdeführerin) erst nach der Anhörung im Oktober 2019 offengelegt worden. Es zeige auf, dass formell und materiell kein Amtshilfeersuchen mehr pendent sei. Das Amtshilfeersuchen aus dem Jahr 2013 sei abgewiesen worden. Weiter hält die Beschwerdeführerin dafür, dass die ESTV in unzulässiger Weise an das Amtshilfeersuchen aus dem Jahr 2013 angeknüpft habe. Das DBA CH-IN sehe nicht vor, dass eine Behörde an ein Amtshilfeersuchen aus früheren Jahren anknüpfen könne, und daher hätte die ESTV auf das Schreiben des MoF vom 31. Oktober 2018 nicht eintreten dürfen und mangels Vorliegens eines offenen und offiziellen Amtshilfeersuchens kein Amtshilfeverfahren durchführen dürfen.

### **E. 6.1.1.2**

Die Vorinstanz entgegnet, das Amtshilfeersuchen vom 31. Oktober 2018 sei zusammenhängend mit dem Amtshilfeverfahren aus dem Jahr 2013 zu verstehen. Gemäss Antwortschreiben der ESTV vom 20. Februar 2014 an das MoF sei das Verfahren abgeschlossen worden, da die Informationen gemäss ihrer damaligen Einschätzung vom MoF gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG in unzulässiger Weise erhältlich gemacht wurden. Mit Urteil des BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 sei die Auslegung von Art. 7 Bst. c StAhiG geändert worden. Das MoF habe dies zum Anlass genommen, die Ersuchen mit Schreiben vom 31. Oktober 2018 erneut zu stellen. Daher könne nicht angenommen werden, dass ihr Schreiben aus dem Jahr 2014 auch das ergänzende Ersuchen im Jahr 2018 abschliesse. Gemäss Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts verstehe es sich von selber, dass die ESTV im Wissen um die später erfolgte gegenteilige Rechtsauffassung durch das Bundesgericht bereits auf die ursprünglichen Amtshilfegesuche eingetreten wäre. Somit sei die Wiederaufnahme der Ersuchen an sich angezeigt und die Beschwerdeführerin könne nichts zu ihren Gunsten ableiten, indem sie behaupte, dass vorliegend kein offenes Amtshilfeverfahren bestehe.

### **E. 6.1.2**

Die ESTV führte in dem erwähnten Schreiben vom 20. Februar 2014 gegenüber dem MoF unter Bezug auf Art. 7 Bst. c StAhig aus, die zuständige Schweizer Behörde wäre nur dann in der Lage gewesen, Amtshilfe zu gewähren, wenn durch entsprechende Informationen hinreichend nachgewiesen worden wäre, dass die von der zuständigen indischen Behörde durchgeführten Ermittlungen unabhängig von den Informationen der CH-Bank eingeleitet worden seien, die sie von Frankreich im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs auf der Grundlage ihrer Steuerabkommen mit Frankreich erhalten habe, und dass die Informationen betreffend die Bank der indischen Behörde bereits vor dem Erhalt der Informationen aus Frankreich vorgelegen hätten. In Anbetracht der Schweizerischen Rechtsvorschriften und der Tatsache, dass keine Informationen vorgelegt worden seien, die belegen würden, dass die von der zuständigen indischen Behörde durchgeführten Ermittlungen unabhängig von den rechtswidrig erlangten Informationen der CH-Bank aus Frankreich eingeleitet worden seien, müsse sie (die ESTV) leider mitteilen, dass sie nicht in der Lage sei, Amtshilfe für diese Ersuchen zu leisten. Auch die entsprechenden übrigen Ersuchen würden nun als abgeschlossen betrachtet.

### **E. 6.1.3.1**

Mit seinem Urteil 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 hat das Bundesgericht im Grundsatz entschieden, dass die ESTV Indien Amtshilfe in Steuersachen leisten darf, auch wenn das Ersuchen möglicherweise auf den bei der CH-Bank vom ehemaligen Mitarbeiter Hervé Falciani gestohlenen Daten basiert (vgl. zur «Falciani-Affäre» eingehend BGE 143 II 224).

### **E. 6.1.3.2**

Im (in englischer Sprache verfassten) Schreiben vom 31. Oktober 2018 verweist das MoF auf den jüngsten Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts in einem indischen CH-Bank-Fall (Urteil des BGer 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018), der die Amtshilfe durch die Schweizer Steuerbehörden in Fällen von sogenannten gestohlenen Daten erlaubt habe. Es gebe ähnliche Fälle, in denen die Antwort auf ein Amtshilfeersuchen von der ESTV noch ausstehe. In Anbetracht der Entscheidung des Bundesgerichts werde davon ausgegangen, dass die Schweiz nun in der Lage sein werde, solche Ersuchen zügig zu bearbeiten und in diesen Fällen Amtshilfe zu leisten. Es (das MoF) füge eine Liste der oben genannten Ersuchen bei, bei denen die erbetenen Informationen voraussichtlich relevant und für die Durchführung von Massnahmen nach den indischen Steuergesetzen noch erforderlich seien. Das MoF bestätigte ferner, dass die indischen Steuerbehörden über genügend Zeit verfügen würden, um in diesen Fällen tätig zu werden, d.h. dass keine Verjährungsfrist abgelaufen sei. Um den Prozess der Beschaffung der angeforderten Informationen zu beschleunigen, erkläre es sich - so das MoF - im Voraus damit einverstanden, die betroffenen Personen in Indien direkt zu benachrichtigen und in all diesen Fällen auf Anfrage Akteneinsicht zu gewähren. Darüber hinaus werde in Bezug auf die in diesen Anträgen angeforderten Informationen klargestellt, dass der Begriff «holding» eines anderen Bankkontos auch den wirtschaftlich Berechtigten oder den Vollmachtinhaber bzw. Zeichnungsberechtigten beinhalte.

### **E. 6.1.3.3**

Art. 7 Bst. c StAhig betrifft eine der Eintretensvoraussetzungen für das Amtshilfeersuchen. Das Schreiben der ESTV vom 20. Februar 2014 kann deshalb von vornherein nicht auch das Jahre später mit Schreiben vom 31. Oktober 2018 ergänzte Ersuchen im Sinne des

Nichteintretens abschliessen. Kommt hinzu, dass das Amtshilfeersuchen vom 13. April 2013 sowie dessen Ergänzung vom 31. Oktober 2018 aufgrund des offensichtlich engen Sachzusammenhangs letztlich als ein Amtshilfeersuchen zu betrachten ist. Das Amtshilfeersuchen vom 13. April 2013 sowie dessen Ergänzung mit Schreiben vom 31. Oktober 2018 sind kohärent und weisen insbesondere die gesetzlich vorgeschriebenen Inhalte auf (E. 4.2.3). Im Lichte der unter E. 6.1.3.1 dargelegten Rechtsprechung steht somit dem Eintreten auf das Gesuch des MoF vom 18. April 2013 / 31. Oktober 2018 nicht entgegen, dass es möglicherweise auf den bei der CH-Bank vom ehemaligen Mitarbeiter Hervé Falciani gestohlenen Daten basiert (vgl. dazu auch Urteil des BVerG A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 1.4). Es ist vorliegend an der Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts festzuhalten, dass die Vorinstanz im Wissen um die später erfolgte gegenteilige Rechtsauffassung durch das Bundesgericht offenkundig bereits auf das ursprüngliche Amtshilfeersuchen vom 13. April 2013 eingetreten wäre (Urteil des BVerG A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 4.3.3).

#### **E. 6.2.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, dass konkrete Anhaltspunkte für ein treuwidriges Verhalten des MoF vorlägen und sich die ESTV daher nicht mehr auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip berufen könne. So habe das MoF beispielsweise den kriminellen Ursprung der Daten zu verschleiern versucht, weitere treuwidrige Äusserungen getätigt, sich auf ein bereits abgeschlossenes Steuerjahr bezogen und unterschiedliche Nummern zu den in Frage stehenden Kontoverbindungen übermittelt. Das MoF habe absichtlich falsche Angaben zum Sachverhalt in Indien vorgebracht. Das MoF habe eine angeblich von ihr abgegebene eidesstattliche Erklärung erfunden und behauptet, im Rahmen einer Untersuchung seien Unterlagen entdeckt worden. Damit sollte gegenüber der ESTV suggeriert werden, das Amtshilfeersuchen beruhe nicht auf gestohlenen Daten. Erst nach dem Bundesgerichtsentscheid vom Juli 2018 habe das MoF in seinem Schreiben an die ESTV vom 31. Oktober 2018 zugegeben, dass das Amtshilfeersuchen auf gestohlenen Daten basiere. Somit könne sich die ESTV nicht *tel quel* auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip berufen und eine kritische Hinterfragung aller Angaben des MoF wäre angezeigt gewesen. Ferner habe das MoF auf die Rückfrage der ESTV vom 1. Oktober 2019 widersprüchlich und mit falschen Angaben geantwortet.

#### **E. 6.2.1.2**

Die Vorinstanz hält unter einlässlicher Erläuterung des Urteils des BVerG 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 sowie der Tragweite von Art. 7 Bst. c StAhiG dagegen, es finde sich im DBA CH-IN keine Verpflichtung, wonach Indien eine Zusicherung abgeben müsse, sein Ersuchen nicht auf Informationen abzustützen, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden seien. Indien habe sich nie verpflichtet, keine gestohlenen Daten zu verwenden, um in der Schweiz ein Amtshilfeersuchen zu stellen. Das schweizerische Amtshilfeverfahren stelle ein Hilfsverfahren und kein Erkenntnisverfahren für ausländisches Recht dar. Allfällige Verstösse gegen das indische Recht wären somit in Indien vor den lokalen Behörden und Gerichten geltend zu machen. Ausserdem lägen die ersuchten Informationen in der Schweiz und es sei nicht ersichtlich, wie die zuständigen indischen Steuerbehörden diese anders als auf dem internationalen Amtshilfeweg erlangen könnten. Demnach durfte sie (die Vorinstanz) zu Recht auf das Ersuchen vom 31. Oktober 2018 eintreten und das völkerrechtliche Vertrauensprinzip sei nicht umgestossen worden. Gemäss Vorinstanz sei das MoF auf die Bankunterlagen aus der Schweiz angewiesen, um

den vermuteten Sachverhalt zu beweisen. Diese Dokumente könnten nur von der betroffenen Person direkt oder über ein an die Schweiz gerichtetes Amtshilfeersuchen eingeholt werden. Die ersuchende Behörde habe in ihrem Ersuchen bestätigt, dass sie alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft habe. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung seien keine weiteren Ausführungen dazu notwendig. Ferner seien im Ersuchen selber keine Fehler, Lücken oder Widersprüche offensichtlicher Art erkennbar, welche dazu führen würden, dass entweder nicht auf das Ersuchen einzutreten oder die Amtshilfe zu verneinen wäre. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips habe für sie - so die ESTV abschliessend - grundsätzlich kein Anlass bestanden, an der Erklärung der indischen Behörde zu zweifeln und von einer Verletzung des Subsidiaritätsprinzips auszugehen.

### **E. 6.2.2**

Das blosses Verwenden illegal erworbener Daten durch den ersuchenden Staat stellt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (u.a. gemäss seinem Urteil 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018) für sich alleine betrachtet noch kein per se treuwidriges Verhalten dar (vgl. E. 4.4.1). Sodann wird nicht vorgebracht (und ist auch nicht ersichtlich), dass der indische Staat die den fraglichen Informationen zugrundeliegenden Daten entgeltlich erworben hätte. Darüber hinaus hat Indien keine vertragliche Zusicherung abgegeben, nach welcher es keine durch andere Staaten entsprechend erworbene Daten verwenden wolle (im Gegensatz etwa zu Frankreich, welches eine ausdrückliche Zusicherung abgegeben hatte, die Daten, welche von Falciani entwendet wurden, nicht zu verwenden; siehe dazu BGE 143 II 224). Aus dem massgeblichen Abkommen erwächst Indien keine derartige Verpflichtung. Insbesondere findet sich auch keine entsprechende Zusicherung der indischen Behörden in den gemeinsamen Erklärungen («Joint statements») vom 15. Oktober 2014 (abrufbar unter <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/36918.pdf>>, zuletzt besucht am 12. Juli 2023) sowie vom 15. Juni 2016 (abrufbar unter <<https://www.newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/44446.pdf>>, zuletzt besucht am 12. Juli 2023) des Revenue Secretary von Indien und des damaligen schweizerischen Staatssekretärs für internationale Finanzfragen (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 3.3.2 m.w.H. [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021]; vgl. auch Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober 2020 E. 4.3.2 [bestätigt mit Urteil des BGer vom 28. Dezember 2021]).

### **E. 6.2.3**

Wie bereits festgestellt, ist das schweizerische Amtshilfeverfahren ein Hilfsverfahren und kein Erkenntnisverfahren für ausländisches Recht (E. 4.4.2). Der ersuchte Staat hat insbesondere nicht die Umstände zu überprüfen, die zur Eröffnung einer Steueruntersuchung bzw. dazu geführt haben, dass der ersuchende Staat ein Amtshilfeersuchen gestellt hat (vgl. BGE 143 II 202 E. 6.3.2). Im Ergebnis liefe dies nämlich darauf hinaus, dass der ersuchte Staat materiell die Zulässigkeit der im ersuchenden Staat eröffneten Steueruntersuchung analysieren würde, was abgesehen von der Praktikabilität eines derartigen Vorgehens nicht mit Sinn und Zweck von Art. 26 DBA CH-IN vereinbar wäre (vgl. BGE 143 II 202 E. 6.3.3). Im Allgemeinen bleibt es der steuerpflichtigen Person unbenommen, vor den Justizbehörden des ersuchenden Staates geltend zu machen, dass sich die gegen sie gerichtete Steueruntersuchung als rechtswidrig erweise (BGE 143 II 202 E. 6.3.6 und 142 II 218 E. 3.7; Urteil des BGer 2C\_241/2016 vom 7. April 2017 E. 5.4 m.w.H.; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai

2022 E. 8.2.3).

#### **E. 6.2.4**

Gemäss Angaben der ersuchenden Behörde führe diese in Indien Untersuchungen betreffend die Beschwerdeführerin durch. Die Ermittlungen der Steuerbehörden in Indien hätten ein nicht deklariertes Bankkonto bei der CH-Bank in der Schweiz ans Licht gebracht, welches mit der Beschwerdeführerin in Verbindung stehe. Sie habe Geschäftsbeziehungen zum C.\_\_\_\_\_ Trust, der über ein Konto bei der CH-Bank verfüge (Sachverhalt, Bst. C.b). Es ist durchaus möglich, dass die betreffende Ermittlung der Steuerbehörde in Indien zumindest auch auf den gestohlenen Daten bei der CH-Bank basiert hat. Selbst dieser Umstand vermöchte indessen das Vertrauen in die Ausführungen der ersuchenden Behörde nicht zu erschüttern, da seitens Indien keine gegenteiligen Zusicherungen gemacht wurden. Im Weiteren vermag die Beschwerdeführerin keine stichhaltigen Nachweise im Sinn der Rechtsprechung dafür zu erbringen, dass im innerstaatlichen Verfahren in Indien keine eidesstattliche Erklärung erfolgt ist. Es gelingt ihr im Lichte des Vertrauensprinzips somit nicht, die von der ersuchenden Behörde abgegebenen Erläuterungen entscheidend zu widerlegen (E. 4.4.1). Zudem ist die materiell-rechtliche Rüge der Rechtswidrigkeit des Steuerverfahrens in Indien vorzubringen (E. 6.2.3 und 9.3.3). Auf die Edition der eidesstattlichen Erklärung kann deshalb verzichtet werden und der entsprechende Verfahrensantrag ist abzuweisen.

#### **E. 6.2.5**

Da gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die ESTV Indien Amtshilfe in Steuersachen leisten darf, auch wenn das Ersuchen möglicherweise auf den bei der CH-Bank vom ehemaligen Mitarbeiter Hervé Falciani gestohlenen Daten basiert (E. 6.1.3.1) und das Amtshilfeersuchen vom 13. April 2013 sowie dessen Ergänzung vom 31. Oktober 2018 wie dargelegt als ein Amtshilfeersuchen zu behandeln ist (E. 6.1.3.3), gibt es entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin vorliegend (d.h. im Zusammenhang mit «Falciani») ohnehin keinen «kriminellen» Ursprung, den die ersuchende Behörde zu «verschleiern» hätte.

#### **E. 6.3**

Insgesamt ist kein Verstoß gegen das hier anwendbare Vertrauensprinzip ersichtlich.

#### **E. 7**

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz den Rahmen des DBA CH-IN verletzt, indem sie dem MoF nicht ersuchte Informationen und Unterlagen zu übermitteln gedenkt.

##### **E. 7.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die ESTV mit ihren Fragen Informationen einhole, die vom MoF nicht erfragt worden seien. Im Einzelnen habe das MoF keine Informationen betreffend Bankkontonummern, Kontoeröffnungs- und KYC-Unterlagen betreffend ein allfälliges persönliches, d.h. sie betreffendes Bankkonto verlangt. Weiter wolle die ESTV Informationen betreffend Bankkontoauszügen der beschwerdeberechtigten Person übermitteln, welche ebenfalls nicht erfragt worden seien. Das MoF habe nur Kontoinformationen betreffend die betroffene Person erfragt. Abschliessend gehe die ESTV auch in der Übermittlung der Informationen betreffend des «beneficiaries of the trust» zu weit. Gemäss Amtshilfeersuchen des MoF seien hier lediglich Informationen betreffend der «beneficiaries of the account» nachgefragt worden. Die ESTV formuliere das

Amtshilfeersuchen somit von sich aus um und lege es möglichst weit aus. Für ein solches Vorgehen gäbe es keine rechtliche Grundlage. Es sei wichtig zu betonen, dass die Beschwerdeführerin weder Inhaberin noch Begünstigte, wirtschaftlich Berechtigte oder Zeichnungsberechtigte eines vom Amtshilfeersuchen betroffenen Bankkontos sei. Die ESTV gehe somit über das Amtshilfeersuchen hinaus, was jedoch nicht gestattet sei.

#### **E. 7.1.2**

Laut Vorinstanz entspricht das sinnwahrende Umformulieren von Fragen und Sätzen ihrer Praxis, um eine möglichst effiziente Informationsgewinnung gewährleisten zu können. Sie (die ESTV) habe in der Editionsverfügung die Fragen zwar nicht deckungsgleich wiedergegeben, jedoch widersprächen sie in ihrem Sinn und Inhalt nicht den ursprünglichen Fragen im Amtshilfeersuchen. Die ersuchende Behörde bitte zusammengefasst um Dokumente, die Details über mögliche Konten bei der CH-Bank, die in irgendeiner Verbindung zur Beschwerdeführerin stünden. Verlangt worden seien Kontonummern, Kontoeröffnungsunterlagen inklusive KYC-Unterlagen, Konto- und Portfolioauszüge und weitere Informationen über die Inhaber, Begünstigten und Bevollmächtigten dieser Konten. Die von der CH-Bank zur Verfügung gestellten Informationen, welche die ESTV zur Übermittlung vorsehe, würden genau diese Informationen enthalten und weder über das Amtshilfeersuchen der indischen Behörde noch über die Editionsverfügung der ESTV selbst hinausgehen und seien voraussichtlich erheblich. Weiter habe das MoF explizit nach Informationen betreffend das Konto des C. \_\_\_\_\_ Trust gefragt. In diesem Zusammenhang seien auch die Details zum C. \_\_\_\_\_ Trust, welcher einen Bezug zum betroffenen Konto aufweise, ebenfalls als erbetene Informationen zu betrachten. Selbst die Details zu den Konten, an welchen die Beschwerdeführerin gemäss den edierten Unterlagen (nur) wirtschaftlich berechtigt sei (vgl. «Client profile»), die sie selber aber nicht direkt halte, seien gemäss Rechtsprechung als erfragt zu betrachten.

#### **E. 7.2.1**

Das Vorgehen der ESTV entspricht ihrer Praxis. Sie hat bei der Bank um Unterlagen betreffend Konten gefragt, die in einer (relevanten) Verbindung zur Beschwerdeführerin stehen. Dies entspricht inhaltlich dem (ergänzten) Ersuchen des MoF vom 18. April 2013 / 31. Oktober 2018. Das Ersuchen wurde betreffend die Beschwerdeführerin gestellt. Ersucht wurden unter Angabe einer CH-Bank-internen Klientennummer (BUP) (...) (des C. \_\_\_\_\_ Trusts) die betreffenden Kontounterlagen und weitere Angaben über wirtschaftlich Berechtigte am Konto. Das Amtshilfeersuchen ist nach Treu und Glauben auszulegen. Nach der Rechtsprechung ist dabei der «Halter» eines Kontos weit auszulegen. Entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss das Amtshilfeersuchen deshalb so ausgelegt werden, dass die ersuchende Behörde nach Informationen zu Bankkonten fragt, die sowohl direkt als auch indirekt von der Beschwerdeführerin gehalten wurden. Eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung oder Zeichnungsberechtigung der Beschwerdeführerin an einem Bankkonto wird deshalb vom Amtshilfeersuchen mitumfasst (vgl. BGE 147 II 116 E. 5.3.2 f.; Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 7.3.3).

#### **E. 7.2.2**

Das MoF hat auch ausdrücklich nach der Verbindung der Beschwerdeführerin zum erwähnten Konto des C. \_\_\_\_\_ Trust gefragt (Sachverhalt, Bst. C.c). In diesem Zusammenhang sind - mit der Vorinstanz - auch die Details zum Trustkonstrukt als erbetene Informationen zu betrachten (Urteil des BVGer A-4426/2019 vom 28. Oktober

2020 E. 4.6.3 m.w.H.). Die Sichtweise der Vorinstanz ist demnach nicht zu beanstanden und entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

## **E. 8**

Im Weiteren ist darauf einzugehen, ob das Amtshilfeersuchen vom 13. April 2013 / 31. Oktober 2018 eine «fishing expedition» darstellt.

### **E. 8.1.1**

Laut Beschwerdeführerin stellt das vorliegende Amtshilfeersuchen eine unerlaubte «fishing expedition» dar. Aus diesem Grund dürften die Informationen nicht ausgetauscht werden. Das MoF habe in erster Linie um Informationen ersucht, die nicht die formell betroffene Person betreffen, sondern nicht näher spezifizierte Personen, Konten sowie ein Trust. Insbesondere stelle ein Ersuchen nach Informationen zu «Complete details of the beneficiaries of the Account» eine «fishing expedition» dar, da diese Informationen keinen Bezug zum Sachverhalt im Amtshilfeersuchen oder zur Steuersituation der Beschwerdeführerin aufweisen würden. Weiter ersuche das MoF um Informationen zu einem Bankkonto des Steuerpflichtigen bei der CH-Bank, welches dieser aber nicht besitze und somit Ziff. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-IN verletze.

### **E. 8.1.2**

Die Vorinstanz entgegnet gestützt auf die Rechtsprechung zur «fishing expedition», die ersuchende Behörde habe abschliessend darüber zu befinden, welche Informationen voraussichtlich erheblich seien. Die ersuchende Behörde sei an die ESTV gelangt mit dem Ziel, die Vermutung, dass die Beschwerdeführerin in Verbindung mit einem oder mehreren Konten bei der CH-Bank stehe, mithilfe der ersuchten Informationen und Unterlagen zu stützen beziehungsweise belegen zu können. Wie sich mit den eingeforderten Bankunterlagen der CH-Bank gezeigt habe, werde die Vermutung der indischen Behörde bestätigt. Insofern könne das Ersuchen der indischen Behörde nicht als «fishing expedition» eingestuft werden. Es hätten für die indische Behörde ausreichende Hinweise bestanden, welche die Vermutung nahelegen würden, dass die Beschwerdeführerin ebenfalls Vermögen im Ausland haben könnte. Informationen über Bankkonti in einem anderen Vertragsstaat seien für die Erhebung der Einkommenssteuer der Beschwerdeführerin voraussichtlich erheblich. Diese Informationen könnten im ausländischen Besteuerungsverfahren dazu verwendet werden, um die konkrete Besteuerung der Beschwerdeführerin korrekt vorzunehmen. Wie dies geschehe, sei Sache des innerstaatlichen Verfahrens und vom ersuchten Staat nicht zu überprüfen. Die ersuchte Behörde könne sich nicht anmassen, über die innerstaatlichen Besteuerungsverfahren zu urteilen und sei daher an die Aussagen der ersuchenden Behörde gebunden. Die ersuchende Behörde habe mit ihrem Amtshilfeersuchen den Zusammenhang zwischen dem dargelegten Sachverhalt und dem Nutzen für das ausländische Steuerverfahren ausreichend dargelegt. Daher ist nach Ansicht der ESTV der notwendige Konnex zwischen dem Sachverhalt und den verlangten Informationen vorhanden. Zudem würden die Sachverhaltsdarstellungen der ersuchenden Behörde aufzeigen, dass die vorliegenden Tatsachen nur im Rahmen der Amtshilfe zwischen Indien und der Schweiz geklärt werden könnten und daher die beantragte Amtshilfeleistung zulässig sei.

## **E. 8.2**

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). Das vorliegende Amtshilfeersuchen erfüllt diese Voraussetzungen (E. 4.2.3). Zudem ist ein Zusammenhang zwischen den ersuchten Informationen (Bankunterlagen betreffend Konten, die mit der Beschwerdeführerin in Verbindung stehen bzw. direkt oder indirekt von ihr gehalten werden) mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt (Hinweise auf Verheimlichung von Einkommen, Existenz eines nicht offengelegten Bankkontos, mit dem die Beschwerdeführerin in Verbindung steht) gegeben und die Informationen sind grundsätzlich dazu geeignet, im indischen Verfahren (korrekte Besteuerung der Beschwerdeführerin) verwendet zu werden. Im Weiteren ist das MoF für die Klärung der Steuersituation der Beschwerdeführerin in Indien im ersuchten Zeitraum auf Informationen aus der Schweiz angewiesen (E. 6.2.4). Eine «fishing expedition» ist zu verneinen.

## **E. 9**

Im Folgenden ist detailliert zu prüfen, ob die ersuchten Informationen für die Beurteilung der Steuersituation der Beschwerdeführerin in Indien für den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2012 voraussichtlich erheblich sind und auf die entsprechenden Rügen einzugehen.

### **E. 9.1.1**

Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass die ersuchten Informationen gemäss Amtshilfeersuchen des MoF ab dem Jahr 2014 infolge Verjährung nicht mehr erheblich seien und daher zum jetzigen Zeitpunkt jegliche Erheblichkeit entfalle. Weiter sei die Steuerperiode 2011-2012 in Indien bereits rechtskräftig veranlagt und könne daher nicht Gegenstand eines Amtshilfeersuchens sein. Die Angaben des MoF, wonach neu eine Untersuchung nach (Art des Verfahrens) hängig sein solle, seien nachweislich falsch und widersprüchen gemäss dem eingereichten Gutachten vom 10. November 2021 (Autor und Funktion), den indischen Gesetzen. Gemäss aktuellem Auszug aus dem offiziellen «E-Filing-Portal» der indischen Einkommenssteuerbehörde sei gegen die Beschwerdeführerin bis zum heutigen Tag kein Steuerverfahren betreffend die Steuerjahre 2011 bis 2012 hängig. Weiter seien die zur Übermittlung angedachten Informationen veraltet und irrelevant und würden in zeitlicher Hinsicht über den Rahmen des DBA CH-IN hinausgehen. Dies weil Informationen übermittelt werden sollen, die aus Jahren weit vor dem Inkrafttreten des DBA CH-IN stammen würden. So zum Beispiel Kontoeröffnungsunterlagen, (weitere Unterlagen), KYC-Dokumente. Diese Informationen würden Schwärzungen enthalten, wodurch nicht mehr ersichtlich sei, aus welchem Jahr sie stammen würden. Zudem habe die CH-Bank die Vorinstanz nicht darauf hingewiesen, dass der C.\_\_\_\_\_ Trust bereits im Jahr 2007 aufgelöst worden sei. Es komme hinzu, dass keine der zur Übermittlung angedachten Informationen relevant für die Veranlagung der Einkommenssteuer sein könnten, da gemäss Rechtsprechung Informationen zu Trusts lediglich bei deren Ausschüttung steuerlich relevant seien. Da der C.\_\_\_\_\_ Trust bereits im Jahr 2007 aufgelöst worden sei, sei eine Ausschüttung an sie (die Beschwerdeführerin) ausgeschlossen. Weiter solle die Vorinstanz angewiesen werden, einen (bestimmten) ergänzenden Satz in den Übermittlungstext einzufügen. Zudem sei ihr (der Beschwerdeführerin) unter anderem ein neues Dokument zugestellt worden - ein «Deed of Appointment, Indemnity and Termination» - aus dem hervorgehe, dass ein weiterer Trust mit demselben Namen («The C.\_\_\_\_\_ Trust») existiert habe, der am 29. Juni 1999 nach dem Recht von (Ort) errichtet worden sei. Das neu aufgetauchte Dokument unterstreiche die Unvollständigkeit der Dokumente, die die CH-Bank der Vorinstanz zur Verfügung

gestellt habe, und mache den Austausch von Informationen mit dem MoF unzulässig.

### **E. 9.1.2**

Die Vorinstanz erwidert, sie gedenke, im vorliegenden Amtshilfeverfahren keine Informationen an das MoF zu übermitteln, welche in zeitlicher Hinsicht über den Rahmen des DBA CH-IN hinausgehen würden. Im vorliegenden Amtshilfeersuchen würden Informationen für die Periode vom 1. April 2011 bis 31. März 2012 ersucht, dementsprechend würden Informationen auf den Unterlagen, welche die ESTV erhalten habe und den Zeitraum vor dem 1. April 2011 betreffen, geschwärzt. Gemäss bundesverwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung sei die Übermittlung von Dokumenten, welche vor dem zeitlichen Anwendungsbereich des konkret anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens datieren würden, nicht per se unzulässig. Demnach seien namentlich Kontoeröffnungsunterlagen, welche das Verhältnis zwischen einer Bank und dem Kunden während dessen Dauer betreffen, bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen und fortbestehendem Verhältnis auch dann zu übermitteln, wenn sie vor dem Datum des Beginns des zeitlichen Anwendungsbereichs des konkreten Doppelbesteuerungsabkommens erstellt worden seien. Ferner sei die Information über die Auflösung des Trusts der ESTV erst mit dem vorliegenden Beschwerdeverfahren eröffnet worden, obschon sie der Beschwerdeführerin seit dem 16. Oktober 2019 bekannt sei. Jedoch sei der Beschwerdeführerin zu widersprechen, dass mit Wegfallen des Trusts der Konnex zum betroffenen Bankkonto fehle. Dem Trust fehle es an einer eigenen Rechtspersönlichkeit, weshalb ihm weder das Trustvermögen noch die daraus erzielten Einkünfte gehören würden. Zivilrechtlicher Eigentümer des Trustvermögens sei der Trustee, der das Vermögen gesondert zu verwalten habe. Mit aktenkundigem undatiertem Schreiben des Settlors H. \_\_\_\_\_ sei ersichtlich, dass dieser selber, trotz vorgeschobenem Trust, mit der CH-Bank in Kontakt gestanden sei und somit den C. \_\_\_\_\_ Trust umgangen habe. Im besagten Schreiben habe H. \_\_\_\_\_ die zuständige Abteilung der Bank angewiesen, dass sie nach seinem Ableben Anweisungen seines Vaters, seiner Schwester und seiner Mutter entgegennehmen sollten. Aus diesem Grund könne die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten ableiten, indem sie behaupte, die Informationen seien irrelevant, veraltet und der Konnex zum betroffenen Bankkonto bestehe nicht. Betreffend die Anpassung des Übermittlungstextes werde die ESTV redaktionelle Präzisierungen vornehmen, damit dem MoF keine irreführenden Informationen übermittelt würden. Der neu eingebrachte Trust sei nach dem Recht von (Ort) errichtet und von einer anderen Bank als der hier interessierenden CH-Bank verwaltet worden. Betreffend die geltend gemachte fehlende Erheblichkeit der Informationen für die Einkommenssteuer betreffend die Jahre 2011-2012 habe das MoF am 5. August 2021 bestätigt, dass die Informationen weiterhin für die Besteuerung der Beschwerdeführerin benötigt würden und daher weiterhin voraussichtlich relevant seien.

### **E. 9.2**

Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist wie erwähnt (E. 4.3.6) voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären. Dies ist namentlich bei Informationen über eine vom Steuerpflichtigen beherrschte Gesellschaft der Fall (BGE 142 II 69 E. 3.1). Von einem Amtshilfeersuchen umfasst sind nicht nur direkt gehaltene Bankkonten, d.h. Bankkonten, deren rechtliche Inhaberin die betroffene Person für den relevanten ersuchten Zeitraum war oder ist, sondern auch indirekt gehaltene Konten, mithin namentlich eine allfällige wirtschaftliche Berechtigung oder

Zeichnungsberechtigung der betroffenen Person an einem Bankkonto (E. 7.2.1). Die voraussichtliche Erheblichkeit der zur Übermittlung vorgesehenen Informationen ist damit auch soweit gegeben, als sie Angaben über den C.\_\_\_\_\_ Trust und die beschwerdeberechtigte Person enthalten. Letztere stehen in enger wirtschaftlicher Verbindung mit der Beschwerdeführerin und die betreffenden Angaben sind grundsätzlich voraussichtlich relevant für ihre Einkommensbesteuerung.

### **E. 9.3.1**

Bezüglich der rechtlichen Qualifikation eines Trusts kann zunächst auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts verwiesen werden, wonach dies eine materielle Frage ist, welche von den Steuerbehörden des ersuchenden Staates zu entscheiden ist und nicht von den Schweizer Behörden im Rahmen der Amtshilfe behandelt werden muss (Urteil des BGer 2C\_274/2016 vom 7. April 2016 E. 4.3). Auch aus diesem Grund muss im Amtshilfefahren nicht abgeklärt werden, ob der betreffende [ausländische] Trust eine selbständige Rechtspersönlichkeit aufwies und überhaupt formell Eigentümer der Domizilgesellschaft sein konnte (Urteil des BVGer A-674/2020 vom 24. August 2021 E. 6.1). Sodann ist darauf hinzuweisen, dass es den Rahmen einer Plausibilitätsprüfung klarerweise sprengen würde, wenn von der Vorinstanz als ersuchter Behörde verlangt würde, dass sie in Konstellationen wie der vorliegenden mit Blick auf die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen für das ausländische Steuerverfahren prüfen müsste, wie Trusts in der Rechtsordnung des ersuchenden Staates steuerrechtlich behandelt werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_936/2020 vom 28. Dezember 2021 E. 5.5.3 m.w.H.). Somit ist vorliegend nicht zu prüfen, ob der C.\_\_\_\_\_ Trust in Indien lediglich bei deren Ausschüttung steuerlich relevant ist.

### **E. 9.3.2**

Im Weiteren ist auf die diesbezügliche klare Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts zu verweisen, wonach die Übermittlung von Dokumenten, welche vor dem zeitlichen Anwendungsbereich des konkret anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens datieren, nicht per se unzulässig ist (vgl. Urteile des BVGer A-6928/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 4.4, A-3555/2018 vom 11. Januar 2019 E. 3.2.3 m.w.H. betreffend Kontoeröffnungsunterlagen). Die vorliegend zur Übermittlung vorgesehenen Kontoeröffnungsunterlagen (genaue Beschreibung) datieren zwar alle vom 25. Mai 2005 und damit vor dem 1. April 2011. Sie regeln jedoch das Verhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Bank und sind deshalb gemäss der Rechtsprechung bei fortbestehenden Verhältnissen grundsätzlich gleichwohl zu übermitteln. Mit der Vorinstanz kann nach Aktenlage (E. 9.1.2) und nach dem vorliegend relevanten Massstab der Plausibilitätskontrolle (E. 4.3.4) zwar eine Verbindung des neu erwähnten, nach dem Recht von (Ort) errichteten Trust zur vorliegend einzig interessierenden Kontoverbindung bei der CH-Bank nicht angenommen werden. Es kann jedoch nicht a priori ausgeschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin auch nach Auflösung des C.\_\_\_\_\_ Trust im Jahr 2007 in Bezug auf die vorliegend interessierende Kontobeziehung relevante Einflussmöglichkeiten hatte und der Trust nur vorgeschoben war. Dies legt gemäss den zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz (E. 9.1.2) das Schreiben des Settlers des Trusts an die CH-Bank Trust Services (...) SA (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 36, letzte Seite) nahe: «The Settlement has been established for the benefit of myself during my lifetime, thereafter my father, thereafter my sister [...] and ultimately my mother [...]. It is my express wish that you should act upon any request received from myself in respect of any capital or income

distributions from the Settlement [...]. After my lifetime you should consult my father [...] on the same matters as above and thereafter my sister and mother in that order»). Insofern (d.h. bei bloss vorgeschobenem Trust) können demnach auch unter Berücksichtigung der Auflösung des Trusts im Jahr 2007 sehr wohl fortbestehende Verhältnisse vorliegen. Im Weiteren ist das von der Beschwerdeführerin eingereichte Dokument «Deed of Appointment» vom Jahr 2007 (ohne näheres Datum), mit welchem die Auflösung des C.\_\_\_\_\_ Trust nachgewiesen werden soll (Beschwerdebeilage Nr. 36, Schreiben der CH-Bank Trust Company SA: «as per attached Deed of Appointment, The C.\_\_\_\_\_ Trust was liquidated in 2007»), von den im betreffenden Dokument vorgesehenen Personen (vgl. S. 3 der Deed of Appointment) auf Seiten der Trustees und Protector nicht unterzeichnet. Unterzeichnet wurde das Dokument bloss von H.\_\_\_\_\_ und einem Zeugen. Dies bestärkt die Indizienlage hinsichtlich der Vermutung, dass der Trust nur vorgeschoben war. Die betreffenden Kontoeröffnungsunterlagen sind demnach auch mit Bezug auf die Unterlagen, welche Angaben zum C.\_\_\_\_\_ Trust enthalten, zu übermitteln.

### **E. 9.3.3**

Die Beschwerdeführerin stützt ihre Argumentation, wonach die Steuerperioden 2011-2012 bereits rechtskräftig veranlagt seien u.a. auf ein Rechtsgutachten bezeichnet als «Legal Opinion (Autor und Funktion) vom 10. November 2021 (nachfolgend: «Legal Opinion»)). Nach seiner Begutachtung der Rechtslage im konkreten Fall ist es nicht möglich, dass ein Steuerverfahren nach (Art des Verfahrens) des indischen Einkommensteuergesetzes pendent ist. Dem von der Beschwerdeführerin eingebrachten Rechtsgutachten ist zwar eine gewisse Bedeutung zuzuerkennen, doch kommt diesem lediglich die Stellung eines Parteigutachtens zu. Solchen Gutachten ist nach der Rechtsprechung nicht die Qualität von Beweismitteln, sondern von blossen Parteibehauptungen beizumessen (Urteil des BGER 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.2 m.w.H.). Demnach vermag die Beschwerdeführerin mit diesem Gutachten - wiederum gemäss Plausibilitätskontrolle (E. 4.3.4) - nicht hinreichend nachzuweisen, dass die Angaben des MoF, wonach neu eine Untersuchung nach (Art des Verfahrens) hängig sein solle, nachweislich falsch und widersprüchlich sind. Anzuführen bleibt ferner, dass sich die Frage der Verjährung nach dem ausländischen Recht des ersuchenden Staats richtet und vor den dortigen Behörden geltend zu machen ist (Urteile des BGER 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.4 ff., 2C\_800/2020 vom 7. Oktober 2020 E. 4 und E. 6.3 i.f.). Entsprechendes gilt für die Frage, ob die Steuerperioden 2011-2012 bereits in Rechtskraft erwachsen sind. Dabei ist nach der Rechtsprechung selbst dann, wenn das ordentliche Veranlagungsverfahren betreffend Steuerperioden 2011-2012 tatsächlich abgeschlossen wäre, nicht ausgeschlossen, dass der ersuchende Staat die Informationen weiterhin benötigt, etwa für eine allfällige Nachsteuer- bzw. Revisionsmöglichkeit, wobei es nicht am ersuchten Staat wäre, zu beurteilen, ob das Verfahrensrecht des ersuchenden Staates ein Zurückkommen auf ein abgeschlossenes Veranlagungsverfahren erlaubt oder nicht (Urteil des BVGer A-47/2020 vom 12. März 2021 E. 4.1.2 m.w.H.). Da die Rechtskraft von Steuerperioden nicht zu prüfen ist, gilt dies schliesslich erst recht für die Prüfung der Rechtshängigkeit eines Steuerverfahrens (vgl. dazu E. 6.2.3). Somit kann die Beschwerdeführerin auch aus dem ihrer Eingabe vom 30. November 2022 beigelegten Auszug aus dem «E-Filing-Portal» der indischen Einkommenssteuerbehörde, wonach in Indien keine Untersuchung betreffend die Beschwerdeführerin und das Steuerjahr 2011 bis 2012 hängig sein soll, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Analoges gilt für die mit weiteren Eingaben dem Bundesverwaltungsgericht eingereichten Auszüge aus dem indischen «E-Filing-Portal»

oder dem «Compliance Portal» bzw. hinsichtlich der eingereichten «Verfügung des MoF» vom 8. April 2021 (Beschwerdebeilage 78), wobei diese ohnehin geschwärzte Seiten enthält und es fraglich erscheint, ob es sich überhaupt um eine Verfügung bzw. einen Entscheid des MoF handelt. Die Vorinstanz hat mit ihrer Rückfrage an das MoF (Sachverhalt, Bst. C.h) die ihr zumutbaren Abklärungen getätigt, zumal die Vorinstanz ohnehin kein eigentliches Beweisverfahren durchzuführen hat (Urteil des BVGer A-1450/2021 vom 3. Mai 2022 E. 7.4.1 m.w.H.). Somit sieht das Bundesverwaltungsgericht keine Veranlassung, von der CH-Bank zusätzliche Unterlagen zu «The C.\_\_\_\_\_ Trust» zu edieren sowie beim MoF ergänzende Auskünfte einzuholen (Sachverhalt, Bst. D.c). Die entsprechenden Anträge der Beschwerdeführerin ist somit abzuweisen.

#### **E. 9.4**

Das MoF hat auf explizite Nachfrage der Vorinstanz hin in seinem E-Mail vom 5. August 2021 explizit bestätigt, dass die ersuchten Informationen weiterhin voraussichtlich relevant seien (Sachverhalt, Bst. C.h). Somit und angesichts der obigen Ausführungen gelingt es der Beschwerdeführerin nicht, die Darstellung des MoF betreffend voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen für ihre Besteuerung in Indien klarerweise (mittels Urkunden) zu widerlegen (E. 4.4.1). Folglich ist davon auszugehen, dass die ersuchten Informationen nach wie vor voraussichtlich erheblich sind. Zudem sind auch keine weiteren Schwärzungen angezeigt. Bei den von der Beschwerdeführerin mit ihrem Antrag Nr. 4 verlangten zusätzlichen Schwärzungen handelt es sich nicht um Drittpersonen, die rein zufällig in den verlangten Dokumenten auftauchen (vgl. zu «fruit d'un pur hasard»: Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 2.4.5).

#### **E. 9.5.1**

Die Parteien beantragen in ihren Rechtsschriften verschiedene Modifikationen des Übermittlungstextes im Zusammenhang mit dem C.\_\_\_\_\_ Trust. Im Lichte der Erkenntnisse über den fraglichen Trust (E. 9.1.2) ist der Übermittlungstext in der Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 anzupassen. Dabei ist das genaue Datum des Erlöschens des Trusts (als für das Bundesverwaltungsgericht nicht zu beurteilende materiellrechtliche Frage; E. 9.3.1) vorliegend nicht zu eruieren und hat demnach im Übermittlungstext auch nicht zu erscheinen. Somit ist der Übermittlungstext gemäss Ziff. 2, 4. Abschnitt des Dispositivs in der Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 wie folgt anzupassen bzw. zu ergänzen: «Ms A.\_\_\_\_\_ was beneficiary of the overlaying Trust of the company E.\_\_\_\_\_ holding the account under reference Nr. (...)» «The overlaying Trust was liquidated bevoor the requested time frame.»

#### **E. 9.5.2**

Trotz genannter Anpassung verändert sich allerdings der Umfang der angedachten Amtshilfeleistung nicht relevant, weshalb dies keine Auswirkungen auf die Kostenverlegung hat (vgl. Urteil des BVGer A-3576/2020 vom 1. März 2021 E. 4.1).

#### **E. 9.6**

Zusammenfassend ergibt sich, dass sich die angefragten Informationen als voraussichtlich erheblich erweisen (werden) für die Beurteilung der Einkommenssteuer der Beschwerdeführerin in Indien (E. 4.3.5). Nach dem Gesagten entsprechen die zu übermittelnden Informationen demnach den verlangten Daten gemäss dem Ersuchen des MoF und sind auch voraussichtlich erheblich. Schliesslich besteht weder Möglichkeit noch

Veranlassung, von den gesetzlichen Datenschutzpflichten der Vorinstanz abzuweichen. Demnach ist der Antrag, die bezeichneten Informationen und Unterlagen betreffend die Beschwerdeführerin nach Abschluss des vorliegenden Verfahrens zu vernichten oder an die Beschwerdeführerin bzw. die Unterzeichnenden herauszugeben, abzuweisen (Sachverhalt, Bst. D.a).

## **E. 10**

Zu prüfen ist nachfolgend die Rüge der Beschwerdeführerin, wonach die Vorinstanz in ihrer Schlussverfügung Sachverhalts- und Rechtsfragen nicht unterscheidet.

### **E. 10.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Vorinstanz zitiere in Ziff. 1 der Schlussverfügung diverse bundesgerichtliche Entscheide, welche sich darauf bezögen, dass die ersuchende Behörde den Sachverhalt im Amtshilfebegehren nicht lückenlos belegen müsse, da dies dem Sinn und Zweck der Amtshilfe widersprechen würde. Die vorgebrachten beschwerdeführerischen Einwände (etwa betreffend Verjährung der Steuerforderung oder Hängigkeit des Steuerverfahrens in Indien) seien keine Sachverhaltsfragen, sondern hätten Rechtsfragen betroffen. Daher sei die vorgebrachte Rechtsprechung im vorliegenden Verfahren nicht relevant.

### **E. 10.1.2**

Die Vorinstanz hält demgegenüber daran fest, dass es gerade an der Amtshilfe liege, gewisse Unklarheiten, die im Zeitpunkt des Eröffnens eines Amtshilfeersuchens bestanden hätten, zu klären. Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet seien, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, könne von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei täten. Dies wäre rechtsprechungsgemäss mit 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. Weiter habe sie (die Vorinstanz) in ihrer Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 aufgezeigt, dass die Informationen für das indische Verfahren weiterhin von voraussichtlicher Relevanz seien und es an den weiteren Argumenten der Beschwerdeführerin an Substantiierung fehle, um das völkerrechtliche Vertrauensprinzip umzustossen.

## **E. 10.2**

Die Ausführungen der Vorinstanz stehen im Einklang mit der einschlägigen Rechtsprechung (E. 4.3.5). Dass an den Darstellungen des MoF nicht zu zweifeln ist und demnach kein Verstoss gegen das Vertrauensprinzip vorliegt, wurde bereits erkannt (E. 6.3). Ebenso wurde bereits festgestellt, dass die Vorinstanz ihrer Untersuchungspflicht im Rahmen der Plausibilitätskontrolle (betreffend voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen) hinreichend nachgekommen ist (E. 9.3.3). Weiterungen hierzu erübrigen sich.

## **E. 11**

Nachfolgend ist zu beurteilen, ob eine Verletzung des Spezialitätsprinzips nach Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN vorliegt.

### **E. 11.1.1**

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass die Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch das MoF und den indischen Staat aktuell nicht gewährleistet sei. So gebe es im vorliegenden Verfahren zahlreiche, konkrete Hinweise, dass das Spezialitätsprinzip trotz Zusicherung der indischen Behörde bzw. trotz Anordnung der Schweizer Behörde, nicht eingehalten werde. Die Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin sei bis und mit dem Jahr 2011-2012 rechtskräftig und es gebe keinen Anlass, diese Informationen zu ersuchen. Die Schlussfolgerung sei somit naheliegend, dass Informationen sie (die Beschwerdeführerin) betreffend zur Beweisausforschung oder zum Zwecke der Einleitung eines rückwirkenden Strafverfahrens ersucht werden.

#### **E. 11.1.2**

Laut Vorinstanz hat die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen bestätigt, dass alle Informationen die sie erhalten, geheim gehalten werden und nur für die gemäss dem DBA CH-IN zulässigen Zwecke verwendet werden. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips habe für sie (die ESTV) grundsätzlich kein Anlass bestanden, an der Erklärung der indischen Behörde zu zweifeln und die vorgebrachten Nachweise der Beschwerdeführerin erwiesen sich als unzureichend substantiiert.

#### **E. 11.2**

Wie dargelegt, liegen keine hinreichenden Indizien vor, an den Darstellungen von Indien zu zweifeln (E. 6.3). Ob ein indisches Steuerverfahren bereits rechtskräftig ist oder nicht, bildet - wie gesehen - als materiellrechtliche Frage nicht Gegenstand des vorliegenden Amtshilfeverfahrens (E. 9.3.3). Da international unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt reicht, ist es angezeigt, dass die Vorinstanz das MoF anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert. Diese Vorgabe ist mit Ziff. 4 der angefochtenen Schlussverfügung erfüllt (Urteil des BVGer A-6744/2019 vom 15. Dezember 2020 E. 3.3). Von einer Verletzung des Spezialitätsprinzips ist nicht auszugehen.

#### **E. 12**

Schliesslich ist zu prüfen, ob eine Verletzung des Ordre Public vorliegt, infolge rückwirkender Anwendung des «Black Money Act».

##### **E. 12.1.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass die rückwirkende Anwendung des «Black Money Act» eine Verletzung des Ordre Public darstelle und aufgrund dessen die Informationen gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IN nicht ausgetauscht werden dürften. Die indischen Gerichte hätten die Frage betreffend die Rückwirkung des «Black Money Act» noch nicht entschieden. Im Urteil des Bundesgerichts 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 sei erwogen worden, dass eine Amtshilfe unter dem «Black Money Act» zu einem Verstoss gegen den Ordre Public führen könne, sähe jener eine rückwirkende Anwendung des materiellen Strafrechts vor. Die rückwirkende Anwendung von Strafnormen verstosse gegen fundamentale rechtsstaatliche Prinzipien und daher sei dem MoF im vorliegenden Verfahren keine Amtshilfe zu gewähren.

##### **E. 12.1.2**

Die Vorinstanz hält dagegen, dass die Informationen nicht alleinig zu strafrechtlichen Zwecken bzw. für die Durchsetzung des «Black Money Act» eingefordert würden. Aus dem Ersuchen sei ersichtlich, dass der primäre Grund des Amtshilfeersuchens die Ermittlung

von Informationen betreffend die Einkommensbesteuerung sei. Das MoF lege dar, dass das Ersuchen zwecks korrekter Erhebung der Einkommenssteuer gestellt werde und es lägen keine Indizien vor, die Zweifel an dieser Darstellung aufkommen lassen würden. Weiter habe die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen bestätigt, dass alle Informationen, die sie erhalten würde, geheim gehalten und nur für die gemäss dem DBA CH-IN zulässigen Zwecke verwendet würden. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips habe für sie (die Vorinstanz) grundsätzlich kein Anlass bestanden, an der Erklärung der indischen Behörde zu zweifeln und von einer drohenden Verletzung des Ordre public sei somit nicht auszugehen. Das eingereichte Gutachten sei rechtsprechungsgemäss lediglich eine blosser Parteibehauptung.

### **E. 12.2**

Zunächst ist festzuhalten, dass das Spezialitätsprinzip keinen Schutz bietet, wenn das Amtshilfegesuch der Durchsetzung des Steuerstrafrechts dient (Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3). Die amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN dürfen unter anderem für die Steuerstrafverfolgung hinsichtlich der in Abs. 26 Abs. 1 DBA CH-IN erwähnten Steuern verwendet werden (Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.1).

### **E. 12.3**

Der «Black Money Act» trat am 1. Juli 2015 in Kraft (<[https://prsindia.org/files/bills\\_acts/acts\\_parliament/2015/the-black-money-act,-2015.pdf](https://prsindia.org/files/bills_acts/acts_parliament/2015/the-black-money-act,-2015.pdf)>, zuletzt besucht am 12. Juli 2023). Es handelt sich um ein indisches Gesetz mit verschiedenen Strafnormen. Es wurde bereits festgestellt, dass die von der Beschwerdeführerin zur Untermauerung seiner Argumentation ins Recht gelegte «Legal Opinion» lediglich als Parteibehauptung zu werten ist (E. 9.3.3). Ein Urteil des höchsten indischen Gerichts zur Frage der rückwirkenden Anwendbarkeit des «Black Money Act» erging laut Beschwerdeführerin bislang nicht (Beschwerde, Rz. 173).

### **E. 12.4**

Insgesamt liegen keine hinreichenden Indizien vor, dass der Beschwerdeführerin im Falle der Leistung von Amtshilfe eine strafrechtliche Verurteilung gemäss «Black Money Act» gestützt auf rückwirkend anwendbare materielle Strafnormen droht. Es ist entsprechend nicht davon auszugehen, dass die Auskunftserteilung im vorliegenden Fall gegen den Ordre public gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IN verstösst. Die Beschwerde erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet (vgl. Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.4). Demzufolge erübrigt es sich auch, die angefochtene Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021 mit einem Verbot zu ergänzen, die Daten für eine Verfolgung unter dem «Black Money Act» zu verwenden (Beschwerde, Rz. 179) bzw. eine entsprechende Zusicherung von Indien einzuholen (E. 4.4.3).

### **E. 13**

Nach dem Dargelegten sieht das Bundesverwaltungsgericht keine Veranlassung für weitere Sachverhaltserhebungen (vgl. E. 3). Anträge der Beschwerdeführerin auf weitere Abklärungen des Sachverhalts können deshalb in antizipierter Beweiswürdigung abgewiesen werden (Urteil des BGer 9C\_58/2022 vom 7. Juni 2022 E. 1.2 m.w.H.; Urteil des BVerfG A-1000/2021 vom 8. Juli 2022 E. 4.1 m.w.H.). Dies gilt insbesondere für den in ihrer Eingabe vom 30. September 2022 gestellten Antrag (Sachverhalt, Bst. D.f), es sei ihr Gelegenheit zu geben, ihre Standpunkte dem Bundesverwaltungsgericht in einer

mündlichen Verhandlung vorzutragen. Zudem ist auf Steueramtshilfeverfahren die Garantie von Art. 6 Ziff. 1 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) grundsätzlich nicht anwendbar (vgl. BGE 139 II 404 E. 6; Urteil des BVGer A-7010/2015 vom 19. Mai 2016 E. 2.1.1). Es besteht deshalb auch mit Bezug auf die EMRK kein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung. Im Übrigen ist nicht davon auszugehen, dass die ESTV im Laufe des Beschwerdeverfahrens hinsichtlich der vorliegenden Sache mit Behörden oder Dritten korrespondiert hat, ohne das Bundesverwaltungsgericht zu informieren. Aufgrund von Art. 54 VwVG ging die Behandlung der Sache grundsätzlich auf das Bundesverwaltungsgericht über (Devolutiveffekt). Die ESTV hat damit die Herrschaft über den Streitgegenstand verloren, d.h. sie hat mithin die Befugnis verloren, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Moser/Beusch/Kneubühler/Kayser, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, Rz 3.7). Das Gesuch um Aktenedition der Beschwerdeführerin betreffend eine «allfällige neue Korrespondenz» zwischen der ESTV und dem MoF oder anderen Behörden bzw. Dritten kann deshalb ebenfalls in antizipierter Beweiswürdigung abgewiesen werden.

#### **E. 14**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtene Schlussverfügung vom 13. Oktober 2021, abgesehen vom geringfügig zu modifizierenden Übermittlungstext (E. 9.5.1), zu Recht erfolgte und die dort vorgesehene Amtshilfe an das MoF geleistet werden kann. Nachdem vorliegend erkannt wurde, dass die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen allesamt voraussichtlich erheblich sind, ist schliesslich auch der Subeventualantrag der Beschwerdeführerin betreffend die Nichtübermittlung von «Akt. 2» abzuweisen (Sachverhalt, Bst. D.a). Im Übrigen sind die letzten Eingaben der Beschwerdeführerin, welche noch nicht der Vorinstanz weitergeleitet worden sind, mit dem vorliegenden Urteil zuzustellen.

#### **E. 15**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten auf Fr. 5'000.- festzusetzen und vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 200 über die Kosten und Entschädigungsfolgen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), da sie nur marginal obsiegt (E. 9.5). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist aus demselben vorerwähnten Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

#### **E. 16**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuersachen kann gemäss Art. 83 Bst. h des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinne 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. Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.