



Abteilung I  
A-4876/2019, A-4877/2019

## Urteil vom 27. Oktober 2020

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Raphaël Gani,  
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

1. **A.** \_\_\_\_\_,  
2. **B.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
beide vertreten durch  
Dr. Marc Veit, Rechtsanwalt, und  
Dr. Simone Nadelhofer, Rechtsanwältin,  
LALIVE Rechtsanwälte,  
(...),  
Beschwerdeführende,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-IN).

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

Am (...) (Datum) richtete das Ministry of Finance von Indien (nachfolgend: MoF) zwei Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das MoF stützte sich dabei auf das Abkommen vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (DBA CH-IN, SR 0.672.942.31). Das MoF führte als vom ersten Ersuchen betroffene Person A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 1) und als vom zweiten Ersuchen betroffene Person B. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 2) auf.

Die Ersuchen des MoF betrafen die Einkommenssteuern (Income-Tax) für die Steuerjahre 2011 sowie 2012 und es wird um die Übermittlung von Informationen für die Zeit vom 1. April 1995 bzw. des Konto-Eröffnungsdatums bis zum 31. März 2012 ersucht. Als Informationsinhaberin wurde die Bank C. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Bank) genannt. Das MoF habe aufgrund der im Ersuchen näher dargelegten Gründe Hinweise darauf, dass die betroffene Person 1 und betroffene Person 2 bei der Bank ein Konto führten.

In den Ersuchen vom (...) (Datum) verlangte das MoF folgende Angaben und Unterlagen:

(...) (Wiedergabe der ersuchten Informationen)

**B.**

Mit den Schreiben vom 20. Februar 2014 teilte die ESTV dem MoF mit, dass keine Amtshilfe geleistet werden könne, soweit die Ersuchen ausschliesslich auf gestohlenen Daten beruhten. Amtshilfe sei jedoch möglich, soweit die Ersuchen auf einer unabhängigen Untersuchung basierten.

**C.**

Mit den Schreiben vom (...) (Datum) verwies das MoF auf das Urteil des Bundesgerichts 2C\_648/2018 vom 17. Juli 2018 und legte eine Liste der noch ersuchten Amtshilfefälle bei. Aufgeführt sind unter anderem die Amtshilfeersuchen vom (...) (Datum) der betroffenen Person 1 und der betroffenen Person 2. Das MoF führt aus, dass der ESTV die direkte Kontaktaufnahme mit den jeweils betroffenen Personen erlaubt sei und erläuterte die Bedeutung des Ausdrucks «holding any other bank account». Dieser beinhalte «whether the taxpayer under investigation in India holds any other

bank account or has power of attorney in respect of or is the beneficial owner or has the signing authority (is the authorized signatory) of any other bank account apart from the one mentioned in our request».

**D.**

Die ESTV orientierte am 12. November 2018 das MoF, dass folgende Angaben und Unterlagen eingefordert würden:

(...) (Wiedergabe der eingeforderten Informationen)

**E.**

Die ESTV erliess am 19. Dezember 2018 gestützt auf Art. 8 in Verbindung mit Art. 10 des Bundesgesetzes vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1) zwei Editionsverfügungen gegenüber der Bank und bat die Bank, die betroffenen Personen über das Amtshilfeverfahren zu informieren sowie aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

**F.**

Die Bank übermittelte die von der ESTV verlangten Unterlagen mit den jeweiligen Schreiben vom 25. März 2019 und konnte die betroffene Person 1 und die betroffene Person 2 am 27. März 2019 über das Amtshilfeverfahren informieren, nicht jedoch die beschwerdeberechtigten Personen. Die beschwerdeberechtigten Personen wurden am 24. April 2019 durch die Veröffentlichung im Bundesblatt informiert.

**G.**

Am 14. Mai 2019 informierte die ESTV die betroffene Person 1 und die betroffene Person 2 über ihre Rechtsvertreter darüber, welche Informationen sie zu übermitteln gedenke und gewährte das rechtliche Gehör.

**H.**

Mit den Schreiben vom 4. Juni 2019 bzw. 5. Juni 2019 teilten die betroffene Person 1 bzw. die betroffene Person 2 mit, dass keine Zustimmung zur Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde erfolgt.

**I.**

Mit den Schreiben vom 15. Juli 2019 gewährte die ESTV die ergänzende Akteneinsicht und die entsprechende Frist zur Einreichung einer Stellungnahme.

**J.**

Mit den Schreiben vom 6. August 2019 teilten die betroffene Person 1 und die betroffene Person 2 erneut mit, dass keine Zustimmung zur Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde erfolgt.

**K.**

Am 20. August 2019 erliess die ESTV gegenüber der betroffenen Person 1 und der betroffenen Person 2 je eine Schlussverfügung und eröffnete diese schriftlich bzw. publizierte diese auszugsweise für die beschwerdeberechtigten Personen im Amtsblatt. Mit der Schlussverfügung leistete die ESTV dem MoF Amtshilfe für die Zeit ab dem 1. April 2011 bis 31. März 2012, da die Vorinstanz zusammengefasst zum Schluss kam, dass die Ersuchen des MoF die entsprechenden Anforderungen erfüllten.

**L.**

Gegen die Schlussverfügungen vom 20. August 2019 erhoben die betroffene Person 1 und die betroffene Person 2 (nachfolgend: Beschwerdeführende) am 19. September 2019 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht.

Die Beschwerdeführenden beantragen die Feststellung der Nichtigkeit der Schlussverfügung vom 20. August 2019 (Rechtsbegehren Ziff. 1). Weiter beantragen sie das Nichteintreten auf das Ersuchen, die Einstellung des Amtshilfeverfahrens und die Nichtgewährung der Amtshilfe (Rechtsbegehren Ziff. 2).

Eventualiter sei die Schlussverfügung vom 20. August 2019 aufzuheben (Rechtsbegehren Ziff. 3).

Subeventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen und diese anzuweisen, die Informationen vor dem 1. April 2011 auszusondern (Rechtsbegehren Ziff. 4.1). Bei den indischen Behörden sei zudem abzuklären, dass die zu übermittelnden Informationen ausschliesslich für Steuerzwecke verwendet werden, insbesondere aber nicht den Strafbehörden zur Verfügung gestellt werden, und eine diesbezüglich ausdrückliche Garantie zu verlangen (Rechtsbegehren Ziff. 4.2). Die voraussichtlich nicht relevanten (namentlich aufgeführten) Informationen von Drittpersonen seien auszusondern oder unkenntlich zu machen (Rechtsbegehren Ziff. 4.3).

Mit den prozessualen Anträgen beantragen die Beschwerdeführenden, es sei der Vorinstanz zu untersagen, in den periodischen «status updates»

mitzuteilen, dass die Beschwerdeführenden eine Beschwerde erhoben hätten bzw. die Identität der Beschwerdeführenden anzugeben (prozessualer Antrag Ziff. 1). Die Beschwerdeführenden beantragen ferner, es sei ihnen vollständige Akteneinsicht zu gewähren (prozessualer Antrag Ziff. 2). Sämtliche Sachverhaltselemente seien im zu ergehenden Entscheid, die Rückschlüsse auf die Beschwerdeführenden zulassen würden, zu anonymisieren (prozessualer Antrag Ziff. 3).

**M.**

Die Vorinstanz beantragt in der Vernehmlassung vom 11. November 2019, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

**N.**

Mit Zwischenverfügung vom 13. November 2019 erhielten die Beschwerdeführenden Einsicht in den von der Vorinstanz eingereichten USB-Stick.

**O.**

Am 23. Dezember 2019 reichten die Beschwerdeführenden eine Stellungnahme ein.

**P.**

Am 5. Februar 2020 reichte die Vorinstanz eine Stellungnahme und ein Aktenstück ein, welches sich noch nicht in den Akten befand.

**Q.**

Mit der Zwischenverfügung vom 12. Februar 2020 wurde das nachgereichte Aktenstück den Beschwerdeführenden zugestellt.

**R.**

Am 21. Februar 2020 reichten die Beschwerdeführenden eine Stellungnahme ein.

*Auf die Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als sie für das vorliegende Urteil entscheidungswesentlich sind.*

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

### **1.**

**1.1** Grundsätzlich bildet jeder vorinstanzliche Entscheid bzw. jede Verfügung ein selbständiges Anfechtungsobjekt und ist deshalb einzeln anzufechten. Es ist gerechtfertigt, von diesem Grundsatz abzuweichen und die Anfechtung in einem gemeinsamen Verfahren mit einem einzigen Urteil zuzulassen, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen. Die Frage der Vereinigung von Verfahren steht im Ermessen des Gerichts und hängt mit dem Grundsatz der Prozessökonomie zusammen, wonach ein Verfahren im Interesse aller Beteiligten möglichst einfach, rasch sowie zweckmässig zum Abschluss gebracht werden soll (BGE 128 V 124 E. 1; Urteil des BVGer A-4544/2019 und A-4545/2019 vom 5. Mai 2020 E. 1.1.1).

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, stehen die Sachverhalte doch in einem sehr engen inhaltlichen Zusammenhang und es stellen sich gleiche oder gleichartige Rechtsfragen. Dementsprechend haben die in beiden Verfahren identischen Vertreter der Beschwerdeführenden die Entscheide mit genau übereinstimmenden Argumenten angefochten. Gegenseitige Geheimhaltungsinteressen sind nicht ersichtlich. Es rechtfertigt sich, die beiden Beschwerdeverfahren zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen.

**1.2** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des MoF zugrunde. Dieses datiert vom (...) (Datum) bzw. (...) (Datum) und stützt sich auf das DBA CH-IN. 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). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen aufstellt.

**1.3** 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 der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-IN (vgl. Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG).

Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

**1.4** Die Beschwerdeführenden sind im vorliegend zu beurteilenden Amtshilfeersuchen als betroffene Personen bezeichnet. Sie sind Adressaten der jeweiligen Schlussverfügung vom 20. August 2019 und sie sind zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG).

**1.5** Auf die Beschwerde ist nach dem Gesagten einzutreten.

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

**1.7** Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist und die Rechtsanwendung von Amtes wegen erfolgt (siehe Art. 62 Abs. 4 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.3, 2.2.6.5 und 5.8.3.5).

## **2.**

### **2.1**

**2.1.1** Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verleiht dem Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (vgl. Art. 15 StAhiG; Art. 26 und 29 VwVG; siehe BGE 133 I 270 E. 3.1, 132 V 368 E. 3.1; Urteil des BVerger A-2549/2016 vom 31. Oktober 2017 E. 4.1).

**2.1.2** Die Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts durch den von einer Verfügung Betroffenen setzt eine Aktenführungspflicht der Verwaltung voraus. Die Behörden haben alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört. Daraus resultiert die Pflicht, beispielsweise die Abklärungen, Befragungen, Zeugeneinvernahmen und Verhandlungen zu protokollieren, diese zu den Akten zu nehmen und aufzubewahren (BGE 130 II 473 E. 4.2;

BVGE 2011/37 E. 5.4.1). Diese Aktenführungspflicht ergibt sich nicht nur aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (vgl. BVGE 2011/37 E. 5.4.1), sondern jedenfalls im Verwaltungsbeschwerdeverfahren auch aus der in diesem Verfahren (mit Einschränkungen) geltenden Untersuchungsmaxime, wonach die Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen hat (vgl. Art. 12 VwVG sowie Urteil des BVerfG A-7503/2016 und A-7513/2016 vom 16. Januar 2018 E. 4.2, mit weiteren Hinweisen).

**2.1.3** Nicht der Aktenführungspflicht unterliegen Schriftstücke, die einzig für den internen Gebrauch bestimmt sind und keinen Einfluss auf die Sachverhaltsfeststellung sowie Entscheidungsfindung haben (Urteil des BVerfG B-616/2012 vom 11. Juli 2012 E. 2.2.2). Die verwaltungsinternen Unterlagen sind nämlich vom Akteneinsichtsrecht ausgeschlossen. Ob ein Dokument zu den internen Akten zu zählen ist, hängt von der objektiven Bedeutung des Dokuments für die entscheidungswesentliche Sachverhaltsfeststellung im konkreten Fall ab. Nicht als interne Akten qualifizieren etwa verwaltungsintern erstellte Berichte und Gutachten zu streitigen Sachverhaltsfragen (BVGE 2011/37 E. 5.4.1).

**2.1.4** Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt als persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht, dass die Behörde die Vorbringen der Parteien tatsächlich hört, prüft und in ihrer Entscheidungsfindung berücksichtigt. Damit hängt die Pflicht der Behörde zusammen, ihre Verfügung zu begründen, da sich meist nur anhand der Verfügungsbegründung feststellen lässt, ob die Behörde ihrer Prüfungs- und Berücksichtigungspflicht nachgekommen ist (vgl. Art. 35 Abs. 1 VwVG; BGE 135 V 65 E. 2.4; Urteil des BVerfG 2A.377/2000 vom 13. Februar 2001 E. 2b/bb; Teilurteil und Zwischenentscheid des BVerfG A-592/2016 vom 22. Juni 2017 E. 5.5).

**2.1.5** Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine obere Instanz die Verletzung des rechtlichen Gehörs einer unteren Instanz heilen, wenn die Verletzung nicht besonders schwer wiegt und die Rechtsmittelinstanz sowohl den Sachverhalt als auch die Rechtslage frei zu überprüfen vermag. Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung ist von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs abzusehen, wenn diese lediglich einen formalistischen Leerlauf darstellen und zu einer unnötigen Verfahrensverlängerung führen würde (zum Ganzen: BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2, 132 V 387 E. 5.1).



## **2.2**

**2.2.1** 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».

**2.2.2** Aus der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, dass bei entsprechender Parteibehauptung, wonach ein Amtshilfeersuchen auf strafbaren Handlungen beruhe, zu prüfen ist, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Gemäss dem Bundesgericht wird das legitime Vertrauen, das die Schweiz in eine Zusage des ersuchenden Staates hat, verletzt und es wird damit gegen diesen Grundsatz verstossen, wenn der ersuchende Staat versichert hatte, dass keine auf schweizerischem Territorium gestohlene Bankdaten für ein Amtshilfeersuchen verwendet werden, und er dennoch ein Ersuchen stellt, das direkt oder indirekt kausal mit solchen gestohlenen Daten zusammenhängt (vgl. BGE 143 II 224 E. 6.5 ff.). Sofern in einer solchen Konstellation der zweite Teil von Art. 7 Bst. c StAhiG, der sich auf tatsächlich in der Schweiz strafbare Handlungen bezieht (BGE 143 II 202 E. 8.5.6), anwendbar ist, darf auf ein entsprechendes Amtshilfeersuchen nicht eingetreten werden. Mit anderen Worten findet Art. 7 Bst. c StAhiG gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur Anwendung, wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt (BGE 143 II 224 E. 6.2). Darf die Leistung von Amtshilfe aufgrund des Völkerrechts verweigert werden, ist nach den Voraussetzungen von Art. 7 Bst. c StAhiG auf das Amtshilfegesuch nicht einzutreten (Urteil des BGer 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.2; Urteil des BVGer A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.2.2).

**2.2.3** In der ergangenen Rechtsprechung in Bezug auf Indien wurde eine Zusicherung des indischen Staates, die eine Verwendung der durch (spontane) Amtshilfe erhaltene und gestohlene Daten ausschliessen würde, ausdrücklich verneint, insbesondere auch betreffend der beiden Joint Statements vom 15. Oktober 2014 und vom 15. Juni 2016 (vgl. Urteile des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2 f., 2C\_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3.5, 2C\_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3.1 ff. mit Verweis auf das vorinstanzliche Urteil des BVGer A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 6.3; Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 8.2, mit weiteren Hinweisen).

**2.3** Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; statt vieler: Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2). Die Vorinstanz ist an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2). Es liegt an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.3, mit Hinweisen).

## **2.4**

**2.4.1** Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 30. August 2010 (Protokoll 2010 zum DBA CH-IN, AS 2011 4617) ist anwendbar auf Informationen, die sich auf Steuerjahre beziehen, welche am oder nach dem 1. Januar des der Unterzeichnung des Änderungsprotokolls folgenden Jahres beginnen (vgl. Art. 14 Abs. 3 Protokoll 2010 zum DBA CH-IN). Beim Amtshilfeersuchen Indiens handelt es sich um Informationen, die sich auf Steuerjahre ab dem 1. April 2011 beziehen (vgl. Urteil des BVGer A-3715/2017 vom 2. Juli 2018 E. 2.1.1).

**2.4.2** Die internationale Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH-IN kann frühestens für das ab dem 1. April 2011 beginnende Steuerjahr, das heisst frühestens ab dem Jahr 2011/2012, in Betracht gezogen werden (Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2.4.1 [wonach das indische Steuerverfahren einem System der jährlichen postnumerando Besteuerung entspricht] und E. 6.2.5). Für die Anwendung von Art. 26 DBA CH-IN in seiner neuen Fassung genügt es, dass die ausserhalb der Frist des Amtshilfeersuchens erlangten Informationen auf einen Sachverhaltskomplex zurückgehen, der nach dem 1. April 2011 rechtswirksam bleibt (Urteil des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.1 f.; Urteil des BVGer A-525/2017 vom 29. Januar 2018 E. 2.1.2, mit weiteren Hinweisen).

Darüber hinaus muss nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Stand des Vermögens eines Kontos am letzten Tag eines Geschäftsjahres genauso behandelt werden wie am ersten Tag des unmittelbar darauffolgenden Geschäftsjahres (siehe Urteil des BGer 2C\_1087/2016 vom

31. März 2017 E. 3.4). Die Jahresabschlüsse zum 31. März eines indischen Fiskaljahres sind als gleichwertig mit den Abschlüssen zum 1. April des unmittelbar auf das betreffende Jahr folgenden Fiskaljahres anzusehen (Urteil des BGer 2C\_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.1 f.; Urteil des BVGer A-525/2017 vom 29. Januar 2018 E. 2.1.2, mit weiteren Hinweisen).

## **2.5**

**2.5.1** Gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-IN (vgl. auch Art. 13 Protokoll 2010 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 Steuerungsverfahren vorgesehenen üblichen Verfahren zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (Subsidiaritätsprinzip). Der ersuchende Staat muss seine innerstaatlichen Mittel mindestens soweit ausüben, dass er das Ermittlungsobjekt genügend präzisiert hat. Ansonsten ist die Gewährung von Amtshilfe nicht möglich (Urteil des BVGer A-4992/2016 vom 29. November 2016 E. 5.2 und E. 11).

**2.5.2** Was unter den «üblichen Verfahren» zu verstehen ist, wird im DBA CH-IN nicht weiter definiert. Aus der Auslegung der fraglichen Bestimmung nach völkerrechtlichen Regeln ergibt sich, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel verlangt wird (vgl. dazu statt vieler: Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1). Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte (Urteil des BGer 2C\_514/2019 vom 17. August 2020 E. 4.4; Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.3.1). Das Subsidiaritätsprinzip dient auch dazu, den ersuchten Staat vor Überforderung zu schützen (vgl. HARALD SCHAUMBURG, in: Schaumburg [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 2017, Rz. 22.80 S. 1273; MICHAEL ENGELSCHALK, in: Vogel/Lehner [Hrsg.], Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Aufl., München 2015, Art. 26 Rz. 35).

Das Steueramtshilfegesetz kennt im Übrigen eine vergleichbare Regelung (Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG; CHARLOTTE SCHODER, Praxiskommentar zum Bundesgesetz über die internationale Amtshilfe in Steuersachen, 2014, Art. 6 Rz. 61). Diese hat – wie auch die Abkommensbestimmung – gemäss

Botschaft des Bundesrats vom 6. Juli 2011 zum Erlass eines Steueramts-hilfegesetzes primär das Ziel, «fishing expeditions» zu verhindern (Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 3.1.1; BBI 2011 6193, S. 6206; vgl. Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Indien vom 3. Dezember 2010, BBI 2010 8827, S. 8834).

**2.5.3** Die Möglichkeit der ersuchenden Behörde, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (vgl. Urteil des BVGer A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5).

**2.5.4** Es kann einem Staat auch nicht verwehrt werden, mit dem Steuerpflichtigen weiter in Kontakt zu bleiben bzw. diesen zu befragen, auch wenn bereits ein Amtshilfegesuch gestellt wurde (Urteil des BVGer A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 5.2.2).

## **2.6**

**2.6.1** 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).

**2.6.2** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine in diesem Staat steuerpflichtige Person dort korrekt zu besteuern (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.3; Urteil des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 3.1.3).

**2.6.3** 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 (ebenfalls publiziert unter SR 0.672.942.31, siehe auch Art. 13 Protokoll 2010 zum DBA CH-IN) 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.

**2.6.4** 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 unterstützen oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie statt vieler: Urteil des BVGer A-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.1 mit Hinweisen).

**2.6.5** 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 dabei 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 Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung 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 Hinweisen, zitiert im Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

**2.6.6** 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 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-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2, mit Hinweisen).

**2.6.7** 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 BGer 2C\_287/2019 und 2C\_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5.2, mit weiteren Hinweisen).

**2.7** Nach der ständigen Praxis des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet das Spezialitätsprinzip, dass der ersuchende Staat die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden darf, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (vgl. Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN; Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, mit weiteren Hinweisen). 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 BVerfG A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, mit weiteren Hinweisen).

Mit Bezug auf das DBA CH-IN entspricht es im Übrigen der konstanten Rechtsprechung, dass der ersuchende Staat die einmal erlangten Informationen auch zur Verfolgung von Steuerdelikten verwenden und diese auch an Strafbehörden weiterleiten darf (statt vieler: Urteil des BVerfG A-837/2019 vom 10. Juli 2019 E. 5.3.3.2, mit Hinweisen). Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Informationen nicht allein der Verfolgung von Steuerdelikten dienen, sondern auch dem Erhebungszweck.

Allfällige, in den Bankunterlagen stehenden Personen sind schliesslich durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (siehe statt vieler: Urteile des BVerfG 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2019 E. 3.4.3 und E. 3.5, 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1.3).

## **2.8**

**2.8.1** Ein Trust ist ein Rechtsverhältnis, bei dem ein Settlor einer oder mehreren Personen (Trustee) Vermögenswerte anvertraut. Der Trustee hat die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten und es für einen vom Settlor im Voraus festgelegten Zweck zu verwenden. Diese Verwendung kann insbesondere in der Begünstigung bestimmter Personen (Beneficiaries) bestehen. Der Settlor kann auch Vorteile für sich selbst vorsehen oder sich das Recht vorbehalten, den Trust aufzulösen, um das Vermögen zurückzuerhalten. Es ist auch möglich, einen vom Settlor ernannten Protektor anzurufen, der die Arbeit des Trustees überwacht (siehe Urteil des BVerfG A-4153/2017 vom 11. Oktober 2018 E. 7.1.1.2 [das BVerfG ist mit Entscheid 2C\_955/2018 vom 2. November 2018 auf die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde nicht eingetreten]).

**2.8.2** Im Falle eines widerruflichen (revocable) Trusts behält der Settlor den Zugriff auf das Trustvermögen.

Im Falle eines unwiderruflichen (irrevocable) Trusts ist zu unterscheiden zwischen einem nicht-diskretionären Trust (irrevocable fixed interest Trust) und einem diskretionären Trust (irrevocable discretionary Trust). Beim diskretionären Trust können die Begünstigten keinen festen Anspruch vom Trustee auf Zahlung oder Kapitalanteile des Trusts geltend machen. Der

Trustee hat völlige Freiheit in der Wahl der Personen und der Höhe seiner Ausschüttungen, obwohl die Ausschüttungen in der Regel an einen (vor)bestimmten Personenkreis erfolgen. Die Begünstigten haben also nur eine Erwartung, eine Art zukünftiges und ungewisses Interesse, das sich durch die Ausübung der dem Trustee übertragenen Befugnisse manifestiert. Darüber hinaus haben sie keinen Anspruch auf das Trustvermögen oder einen Anspruch auf Zuteilung von Trustvermögen gegenüber dem Trustee (Urteil des BVGer A-4153/2017 vom 11. Oktober 2018 E. 7.1.1.2; GUILLAUME GRISEL, *Le trust en Suisse*, 2020, S. 240 f.).

Nach konstanter Rechtsprechung liegt demnach bei der Errichtung eines unwiderruflichen diskretionären Trusts (*irrevocable discretionary Trust*) (noch) keine direkte Bereicherung der Begünstigten vor (Urteile des BVGer A-4153/2017 vom 11. Oktober 2018 E. 7.1.1.3, mit weiteren Hinweisen, sowie A-5295/2016 vom 30. November 2017 E. 3.2.5.2).

**2.9** Das Bundesgericht hat mit BGE 144 II 30 im Falle eines spanischen Amtshilfeersuchens die verfahrenstechnische Praxis der ESTV in Bezug auf sog. «status updates» als rechtmässig bestätigt. Die Unterrichtung ausländischer Behörden über die Tatsache, dass «eine Beschwerde eingelegt wurde» oder «das Verfahren vor den nationalen Gerichten anhängig ist», gilt demnach als zulässig (BGE 144 II 30 E. 6.1). Diese Praxis steht im Einklang mit den internationalen Verpflichtungen der Schweiz, da es sich hier um einen international anerkannten Standard handelt (BGE 144 II 30 E. 6.1).

**2.10** Die Anonymisierung von Urteilen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen entspricht der geltenden Praxis des Bundesverwaltungsgerichts (siehe Art. 8 Abs. 1 des Informationsreglements für das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [SR 173.320.4]).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Im vorliegenden Fall bringen die Beschwerdeführenden vorab in prozessualer Hinsicht vor, dass die Schlussverfügung der Vorinstanz nichtig sei und führen aus, dass ihnen das Akteneinsichtsrecht nicht vollumfänglich gewährt worden sei (prozessualer Antrag Ziff. 2 in Verbindung mit Rechtsbegehren Ziff. 1 und 3).

Die Vorinstanz dagegen vertritt in der Vernehmlassung den Standpunkt, der Sachverhalt sei richtig und vollumfänglich dargestellt worden. Die Vor-



instanz hat nach weiteren Schriftenwechseln mit der Eingabe vom 5. Februar 2020 sodann ein von den Beschwerdeführenden bisher nicht eingesehenes Aktenstück nachgereicht und darin auf ihre Ausführungen in der Vernehmlassung verwiesen.

Die Vorbringen der Beschwerdeführenden betreffend Verletzung des Akteneinsichtsrecht erweisen sich als unbegründet. Den Beschwerdeführenden ist nämlich nicht nur im vorinstanzlichen Verfahren mit den Schreiben vom 14. Mai 2019 und vom 15. Juli 2019 (ergänzende) Akteneinsicht und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden, sondern es ist ihnen ebenfalls im hiesigen Beschwerdeverfahren mit der Übermittlung der Vorakten gemäss Zwischenverfügung vom 13. November 2019 sowie dem am 5. Februar 2020 nachgereichten Aktenstück der Vorinstanz, welches mit Verfügung vom 12. Februar 2020 an die Beschwerdeführenden übermittelt wurde, die Möglichkeit zur vollumfänglichen Akteneinsicht und zur entsprechenden Stellungnahme eingeräumt worden. Den Beschwerdeführenden ist damit rechtsgenügend Einsicht in die Akten gegeben sowie das rechtliche Gehör hierzu gewährt worden. Inwiefern in «Protokolle bzw. Aktennotizen über Telefongespräche und Sitzungen» zwischen der ESTV und der Bank sowie zwischen der ESTV und dem MoF keine Einsicht gewährt worden sein soll (s. prozessualer Antrag Ziff. 2), erschliesst sich dem Gericht jedenfalls nicht, vermögen die Beschwerdeführenden doch nicht einmal ansatzweise zu substantzieren, dass solche Aufzeichnungen existieren, welche sich nicht in den Akten befinden. Sollten im Übrigen die Beschwerdeführenden damit implizit eine Verletzung der Aktenführungspflicht durch die Vorinstanz geltend machen, wäre ihnen mit Bezug auf solche behaupteten Aufzeichnungen aus dem gleichen Grund (nicht substantziiert) nicht zu folgen. Einzig durch die vorinstanzliche Nachreichung eines nicht entscheidwesentlichen Aktenstücks (und deshalb bis anhin auch nicht akтуриert), in welches die Beschwerdeführenden erst im Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht haben Einsicht nehmen können, ist ihr rechtliches Gehör nicht verletzt.

**3.1.2** Die Beschwerdeführenden beantragen sodann im Sinne einer vorsorglichen Massnahme, dass der Vorinstanz vorsorglich untersagt werde, in den periodischen «status updates» Informationen jeglicher Art zu übermitteln. Eine Ausnahme bilde die Information, dass das Verfahren im Gang sei und eine Beschwerde eingereicht wurde, ohne jedoch die Identität der Beschwerdeführenden zu nennen (prozessualer Antrag Ziff. 1). Mit Zwischenverfügung vom 24. September 2019 untersagte das Bundesverwaltungsgericht der Vorinstanz vorsorglich, bei allfälligen «status updates» an

den ersuchenden Staat die Identität der Beschwerdeführenden bekannt zu geben.

Den prozessualen Antrag betreffend «status updates» hält die Vorinstanz mit Vernehmlassung dagegen für unbegründet und beantragt die Abweisung. Am 23. Dezember 2019 bekräftigen die Beschwerdeführenden die – ihrer Ansicht nach – Rechtswidrigkeit der Praxis der ESTV zu den «status updates».

Dem Bundesverwaltungsgericht erschliesst sich nicht, inwiefern im vorliegenden Fall die verfahrenstechnische Praxis der Vorinstanz der hierzu ergangenen bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht entspricht (vgl. E. 2.9). Die Vorinstanz sichert diesbezüglich zu, bei den sog. «status updates» keine Namensangaben zu den Beschwerdeführenden oder andere Identifikationsmerkmale bekannt zu geben und die Bundesgerichtspraxis zu beachten. Die weitergehenden und teilweise unverständlichen Behauptungen der Beschwerdeführenden in Bezug auf die «status updates» erweisen sich vorliegend als unsubstanziert und die Rügen als unbegründet. Der Antrag ist aus diesen Gründen abzuweisen, soweit er sich nicht als durch die angeordnete vorsorgliche Massnahme als gegenstandslos erweist.

**3.1.3** Die Beschwerdeführenden stellen sodann den Antrag, das ergehende, veröffentlichte Urteil zu anonymisieren (prozessualer Antrag Ziff. 3).

Die Anonymisierung von Urteilen im Bereich der internationalen Amtshilfe in Steuersachen entspricht der Praxis des Bundesverwaltungsgerichts, weshalb das vorliegende Urteil entsprechend in anonymisierter Form aufzulegen und auf der Internetseite des Bundesverwaltungsgerichts zu publizieren sein wird (E. 2.10). Die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerdeführenden erweisen sich insoweit als gegenstandslos.

**3.1.4** Die erwähnten prozessualen Anträge der Beschwerdeführenden sind demnach – soweit nicht gegenstandslos – abzuweisen und insoweit auch die Rechtsbegehren Ziff. 1 und Ziff. 3 (für die weiteren unter diesen Rechtsbegehren vorgebrachten Rügen der Beschwerdeführenden siehe E. 3.2 ff., insbesondere E. 3.2.3 und E. 3.5 sowie E. 3.7).

## 3.2

**3.2.1** Die Beschwerdeführenden rügen sodann, das Amtshilfeersuchen von Indien stütze sich auf gestohlene Daten und verstosse damit gegen Treu und Glauben gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG. Daher sei nicht darauf einzutreten. Die Beschwerdeführenden verweisen namentlich auf die Swiss-Indian Joint Statements vom 15. Oktober 2014 und vom 15. Juni 2016. Sie sehen darin eine ausdrückliche Verpflichtung Indiens, die gestohlenen Daten erst nach der damals geplanten Gesetzesänderung zu verwenden. Diese Gesetzesänderung habe nicht stattgefunden, weshalb das Ersuchen der indischen Behörde auf der Grundlage von gestohlenen Daten in direktem Widerspruch zu den von Indien eingegangenen Verpflichtungen stehe (Rechtsbegehren Ziff. 2 und Ziff. 3).

Gemäss Ausführungen der Vorinstanz habe sich Indien nie dazu verpflichtet, keine gestohlenen Daten zu verwenden, um in der Schweiz ein Amtshilfeersuchen zu stellen. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei somit nicht verletzt.

In der ergangenen Rechtsprechung mit Bezug auf Indien wurde eine Zusicherung des indischen Staates, die eine Verwendung von gestohlenen Daten ausschliessen würde, negiert, insbesondere auch betreffend der beiden Joint Statements vom 15. Oktober 2014 und vom 15. Juni 2016, auf die sich die Beschwerdeführenden in der Beschwerde beziehen (vgl. E. 2.2.3). Im Sinne dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind die Rügen der Beschwerdeführenden, die sich mit der deliktischen Herkunft der Daten und dem Verstoss gegen Treu und Glauben befassen, somit unbegründet.

**3.2.2** Die Beschwerdeführenden rügen weiter, dass es sich im vorliegenden Fall um eine unzulässige «fishing expedition» handle. Namentlich führen sie ins Feld, die zu übermittelnden Unterlagen würden keinen Bezug zu den mittels Amtshilfeersuchen angefragten Informationen aufweisen, weshalb sie nicht übermittelt werden dürfen. Auf ein Ersuchen sei nach Art. 7 Bst. a StAhiG nicht einzutreten, wenn es zum Zwecke der Beweisausforschung gestellt worden sei (Rechtsbegehren Ziff. 2 und Ziff. 3).

Vorliegend sind die Beschwerdeführenden fälschlicherweise der Ansicht, die ersuchten Dokumente seien mangels Relevanz zum Vornherein nicht voraussichtlich erheblich und dass eine «fishing expedition» vorliege. Das gestellte Ersuchen beinhaltet konkrete Fragen, die sich auf identifizierte (oder identifizierbare) Personen im Rahmen einer laufenden Untersuchung

beziehen (vgl. hierzu E. 2.6.2 f.). Die Argumente der Beschwerdeführenden sind in diesem Punkt zurückzuweisen. Vielmehr erfüllt das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen des MoF unbestrittenermassen die formellen Voraussetzungen gemäss Art. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-IN (vgl. auch Art. 13 Protokoll 2010 zum DBA CH-IN). Das Ersuchen erweist sich damit als hinreichend konkret, weshalb mit Bezug auf die Beschwerdeführenden keine «fishing expedition» gegeben ist.

**3.2.3** Die Vorinstanz ist nach dem Gesagten zu Recht auf die Amtshilfeersuchen eingetreten und die Rechtsbegehren Ziff. 2 und Ziff. 3 sind insoweit abzuweisen (für die weiteren unter diesen Rechtsbegehren vorgebrachten Rügen der Beschwerdeführenden siehe E. 3.3 ff., insbesondere E. 3.5 und E. 3.7).

**3.3** Die Beschwerdeführenden rügen weiter eine Verletzung des Subsidiaritätsprinzips. Die indischen Behörden hätten keine eigene und unabhängige Untersuchung durchgeführt, sondern würden sich einzig auf gestohlene Daten stützen. Aus diesem Grunde dürfe den indischen Behörden keine Amtshilfe geleistet werden (Rechtsbegehren Ziff. 2 und Ziff. 3).

Gemäss der Vorinstanz habe die ersuchende Behörde in ihrem Ersuchen bestätigt, alle innerstaatlichen Mittel ausgeschöpft zu haben. Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips bestehe für die ESTV grundsätzlich kein Anlass, an der Erklärung der indischen Behörde zu zweifeln und von einer Verletzung des Subsidiaritätsprinzips auszugehen.

Das MoF sichert im Amtshilfeersuchen effektiv zu, dass:

« (...) it has pursued all means available in its own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties.»

Soweit vorliegend die Beschwerdeführenden geltend machen, das MoF habe in jedem Fall eine eigene unabhängige Untersuchung durchzuführen und das Subsidiaritätsprinzip sei andernfalls verletzt, kann ihnen nicht gefolgt werden. Denn das Bundesverwaltungsgericht ist bereits in früheren Verfahren zum Schluss gekommen, dass nicht sämtliche offenstehende Mittel auszuschöpfen sind (E. 2.5.2). Auch wenn gewisse Untersuchungshandlungen der ersuchenden Behörde noch offen stehen würden, ist das Subsidiaritätsprinzip nicht bereits verletzt, wenn die ersuchende Behörde ein Amtshilfeersuchen stellt, bevor solche Massnahmen vollständig ausgeschöpft sind (E. 2.5.2). Was als übliche Verfahren zu gelten hat, steht bis zu einem gewissen Grad ohnehin im Ermessen der ersuchenden Behörde.

Aus dem Ersuchen selbst geht hervor, dass der ersuchende Staat eine Untersuchung durchgeführt hat. Im vorliegenden Fall hat die ersuchende Behörde nämlich erklärt, die «verfügbaren» Informationsquellen nach ihrem innerstaatlichen Recht ausgeschöpft zu haben. Die Beschwerdeführenden verkennen somit, dass die Vorinstanz gemäss dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip auf die Darstellung des Sachverhalts und die Erklärungen des MoF im Amtshilfeersuchen vertrauen darf, sofern nicht ernsthafte Zweifel vorliegen (vgl. E. 2.3). Den Beschwerdeführenden gelingt das Wecken solcher Zweifel allein mit ihren Behauptungen gerade nicht. Der gute Glaube des ersuchenden Staates wird daher in Bezug auf die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips weiterhin angenommen. Die Vorinstanz hat sich folglich in ihrer Schlussverfügung zurecht auf die Zusicherung des MoF gestützt. Insoweit gehen die Ausführungen der Beschwerdeführenden fehl.

**3.4** Ferner verlangen die Beschwerdeführenden eine ausdrückliche Garantie vom ersuchenden Staat, die Übermittlung der Informationen erfolgte «einzig zu Steuerzwecken». Nach den Beschwerdeführenden sei einerseits die Gefahr der Verwendung der übermittelten Informationen in einem Strafverfahren in Indien wahrscheinlich und gerichtsnotorisch. Andererseits sei allgemein bekannt, dass die indischen Behörden die Grundrechte (einschliesslich menschenrechtswidriger Behandlung) der beschuldigten Personen in Strafverfahren in Indien nicht respektierten. Die Beschwerdeführenden machen aus diesen Gründen geltend, es bestehe die Gefahr, der Informationsaustausch, den die ESTV der ersuchenden Behörde zu gewähren beabsichtige, verletze die in der «EMRK» geregelten Grundrechte sowie den «ordre public» (Ziff. 2 und Ziff. 3 sowie Ziff. 4.2).

Nach den Ausführungen der Vorinstanz sei im Bereich der Amtshilfe nach dem gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN massgebend, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt seien. Nach ständiger Rechtsprechung sei die Einhaltung des Spezialitätsprinzips durch einen Staat, welcher mit der Schweiz in einem Abkommen mit einer Amtshilfeklausel verbunden ist, gemäss dem völkerrechtlichen Vertrauensprinzip als selbstverständlich vorausgesetzt. Die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung sei nicht notwendig. Von einer drohenden Verletzung des ordre public sei nicht auszugehen.

Vorab ist den Beschwerdeführenden entgegenzuhalten, dass ihr Begehren bereits im Ansatz verfehlt und abzuweisen ist: Die ersuchende Behörde dürfte die Informationen «auch für Strafzwecke» verwenden oder weiterleiten (E. 2.7). Eine Garantie des MoF, dass er die Informationen «einzig für

Steuerzwecke» verwende, ist nicht abkommenskonform, zumal die Beschwerdeführenden nicht substantiiert in Abrede stellen, dass das vorliegende Ersuchen zwecks «Steuererhebung» gestellt worden ist. Wie es sich verhalten würde, wenn das MoF das Ersuchen «einzig für Strafzwecke» gestellt hätte, kann hier folglich dahingestellt bleiben.

Nur der Vollständigkeit halber zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang deshalb, dass – wie die Beschwerdeführenden zwar richtig ausführen – die indischen Behörden an die Einschränkungen der Verwendbarkeit der übermittelten Informationen und die Geheimhaltungspflichten nach dem DBA CH-IN zu erinnern sind. Jedoch wird in Übereinstimmung mit den oben genannten Erwägungen zum Grundsatz von Treu und Glauben und zum Vertrauensprinzip davon ausgegangen, dass in casu die Angaben des ersuchenden Staates in gutem Glauben gemacht werden und die Vorinstanz auf diese vertrauen darf (vgl. E. 2.3 und E. 3.2). Denn das MoF erklärt im Ersuchen ausdrücklich, es würden alle im Zusammenhang mit dem Ersuchen erhaltenen Informationen vertraulich behandelt und nur für die durch das DBA CH-IN abgedeckten Zwecke verwendet. Die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Argumente sowie unsubstantiierten Behauptungen zum Spezialitätsprinzip, zu den Menschenrechtsverletzungen und zum *ordre public* stützen sich hingegen einzig auf Vermutungen und erlauben es nicht, die Angaben der indischen Behörden in Frage zu stellen.

Immerhin ist anzufügen, dass international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt. Damit ist es angezeigt, dass die ESTV das MoF anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert. Die ESTV wird Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend zu präzisieren haben (Urteil des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 3.4.3).

**3.5** Die Rechtsbegehren Ziff. 2 und Ziff. 3 sowie Ziff. 4.2 sind nach dem Gesagten insoweit (vgl. E. 3.2.3 in fine) abzuweisen. Insofern die Beschwerdeführenden mit den Rechtsbegehren Ziff. 2 und Ziff. 3 auch eine Verletzung der «foreseeable relevance» monieren, wird noch einlässlich darauf unter E. 3.7 einzugehen sein.

**3.6** Die Beschwerdeführenden beantragen subeventualiter, dass die Informationen vor dem 1. April 2011 aus den zu übermittelnden Unterlagen auszusondern seien. Die Portfolioauszüge vom 31. März 2011, welche die

ESTV dem ersuchenden Staat zur Verfügung stellen wolle, seien zu entfernen. Die Beschwerdeführenden sind im Wesentlichen der Auffassung, dass der zeitliche Anwendungsbereich des DBA CH-IN missachtet werde (Rechtsbegehren Ziff. 4.1).

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei das Vermögen eines Kontos am letzten Tag eines Steuerjahres wie am ersten Tag des unmittelbar folgenden Steuerjahres zu behandeln.

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die Bank in der Editionsverfügung gebeten, ihr die Vermögenssituation per 31. März 2011 bis 31. März 2012 der genannten Konten zu übermitteln. Die Bank kam dem nach, indem sie der Vorinstanz die Portfolio Statements und Account Statements per 31. März 2011 übermittelte. Dies ist soweit von den Beschwerdeführenden nicht bestritten. Die Portfolio- und Accountauszüge sind – wie weiter unten auszuführen sein wird (E. 3.7) – aus anderen Gründen nicht zu übermitteln, weshalb sich an dieser Stelle weitere Ausführungen erübrigen. Die Beschwerdeführenden gehen aber in ihren Ausführungen fehl, der zeitliche Anwendungsbereich des DBA CH-IN werde generell missachtet. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung entsprechen nämlich Bankinformationen per 1. April 2011 amtshilferechtlich jenen per Ende März 2011 (siehe E. 2.4.2). Daraus folgt, dass die beabsichtigte Übermittlung beispielsweise der von der Bank erhaltenen Informationen über die Beneficiaries per 31. März 2011 im Gegensatz zu dem, was die Beschwerdeführenden behaupten, dem zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 26 DBA CH-IN entspricht.

Das Rechtsbegehren Ziff. 4.1 ist demnach ebenfalls abzuweisen.

### **3.7**

**3.7.1** Die Beschwerdeführenden führen schliesslich ins Feld, sämtliche Bankunterlagen, welche die ESTV der ersuchenden Behörde zur Verfügung stellen will, seien für die Steuerveranlagung der Beschwerdeführenden offensichtlich nicht relevant, da sie weder Inhaber, Prokuristen, Bevollmächtigte noch wirtschaftlich Berechtigte der durch «underlying companies» von Trusts gehaltenen Konten seien. Die Beschwerdeführenden seien lediglich diskretionär Begünstigte von zwei unwiderruflichen Trusts, welche wiederum an den entsprechenden zwei Gesellschaften berechtigt sein könnten. Die Dokumente dieser Konten und zur Übermittlung vorge-

sehenen Unterlagen seien damit vollumfänglich «nicht voraussichtlich erheblich» für die Steuerveranlagung der Beschwerdeführenden (Rechtsbegehren Ziff. 1, Ziff. 2, Ziff. 3 und Ziff. 4.3).

**3.7.2** Demgegenüber erachtet die Vorinstanz die zur Übermittlung vorgesehenen Bankunterlagen für die Beurteilung der Steuersituation der Beschwerdeführenden als «voraussichtlich erheblich». Die abschliessende Prüfung der Erheblichkeit der Unterlagen sei ohnehin von der indischen Behörde vorzunehmen. Die Vorinstanz anerkennt in der Vernehmlassung jedoch ausdrücklich, dass es sich im vorliegendem Fall um einen unwiderruflichen diskretionären Trust handle. Die Vorinstanz hält in der Vernehmlassung sogar fest, dass (noch) keine Ausschüttungen an die begünstigten Beschwerdeführenden erfolgt seien und nach schweizerischer Auffassung bei einem solchen unwiderruflichen diskretionären Trust, allfällige Ausschüttungen aus dem Trustvermögen an die Begünstigten erst beim Zufluss respektive beim Erhalt des festen Rechtsanspruchs auf die Leistung zu besteuern seien.

**3.7.3** Ein solcher «irrevocable discretionary Trust» vermag rechtsprechungsgemäss – wie die Vorinstanz einräumt – keine automatische und direkte steuerrechtliche Zurechnung bei den Beschwerdeführenden auszulösen (E. 2.8). Eine (direkte) Bereicherung erfolgt nämlich bei einem unwiderruflich diskretionären Trust nicht bereits bei der Errichtung, sondern erst bei einer allfälligen Ausschüttung an die entsprechenden Begünstigten. Eine solche ist an die Beschwerdeführenden nicht erfolgt.

**3.7.4** Damit ist die Information, welche Art von Trust vorliegt, nämlich in casu ein «irrevocable discretionary Trust» (Information 1), die Namen der Beschwerdeführenden als Beneficiaries der fraglichen Trusts (...) (Information 2) sowie die Feststellung, dass in der fraglichen Zeit keine Ausschüttungen an die Beschwerdeführenden erfolgt sind (Information 3), ohne Weiteres als «voraussichtlich erheblich» für die Einkommenssteuer der betroffenen Beschwerdeführenden zu taxieren.

Es erschliesst sich dem Bundesverwaltungsgericht jedoch nicht, inwiefern – nebst den soeben genannten drei als «voraussichtlich erheblich» einzustufenden Informationen – weitere bzw. die restlichen zur Ermittlung vorgesehenen Bankinformationen als «voraussichtlich erheblich» für die im Ersuchen geschilderte Einkommensveranlagung der Beschwerdeführenden sein könnten (vgl. E. 2.6).



Denn die vorliegende Konstellation, in der um Amtshilfe in Zusammenhang mit der Einkommenssteuer und einem (...) ersucht wird (ein Trust wird soweit ersichtlich im Ersuchen nämlich nicht erwähnt) und die betroffenen (steuerpflichtigen) Beschwerdeführenden nur nach freiem Ermessen Begünstigte von zwei unwiderruflich diskretionären Trusts (...) sind, sowie die (begünstigten) Beschwerdeführenden nachweislich keine (einkommensteuerrelevanten) Ausschüttungen erhalten haben, rechtfertigt mangels voraussichtlicher Erheblichkeit einen Informationsaustausch über diese drei Informationen hinaus nicht.

Somit ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Vorinstanz ist anzuweisen, dem MoF insoweit Amtshilfe zu leisten, als sie bekannt gibt, um welche Art von Trust es sich (...) handelt; sowie dass die Beschwerdeführenden als Beneficiaries aufgeführt und dass an Letzte in der fraglichen Zeit keine Ausschüttungen erfolgt sind. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen. Bei diesem Ergebnis (E. 3.7.4) erübrigen sich weitere Ausführungen zu den Rechtsbegehren der Beschwerdeführenden bezüglich Drittpersonen, da die sie betreffenden Informationen sich für die Besteuerung der Beschwerdeführenden als voraussichtlich nicht erheblich erweisen (vgl. Rechtsbegehren Ziff. 1 sowie Ziff. 4.3).

#### **4.**

**4.1** Die Verfahrenskosten sind unter Berücksichtigung des reduzierten Verfahrensaufwandes zufolge der Verfahrensvereinigung und der doch eher weitschweifigen Eingaben der Beschwerdeführenden auf insgesamt CHF 7'500.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt; unterliegt diese nur teilweise, so werden die Verfahrenskosten ermässigt (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Entsprechend sind sie im Umfang von CHF 5'000.- den Beschwerdeführenden aufzuerlegen. Dieser Betrag ist den geleisteten Kostenvorschüssen von insgesamt CHF 10'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von CHF 5'000.- ist den Beschwerdeführenden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten. Der Vorinstanz können keine Verfahrenskosten auferlegt werden (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

**4.2** Obsiegt eine Partei bloss teilweise, besteht im entsprechenden Umfang Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG und Art. 7 Abs. 1 VGKE). Da die Rechtsvertreter der Beschwerdeführenden keine Kostennote eingereicht haben, ist die Parteientschädigung aufgrund der

Akten festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Wie aus Art. 8 Abs. 2 und Art. 10 Abs. 1 VGKE hervorgeht, hat die Entschädigung für die Parteientschädigung nicht jeden erdenklichen, sondern nur den notwendigen Aufwand zu ersetzen (vgl. Urteile des BVGer A-3121/2017 vom 1. September 2017 E. 5.3, A-6903/2015 vom 25. April 2016 E. 10). Die reduzierte Parteientschädigung ist vorliegend praxisgemäss auf CHF 3'750.- festzusetzen.

## **5.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen 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 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.

*Das Dispositiv befindet sich auf der nächsten Seite.*

## **Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

### **1.**

Die Verfahren A-4876/2019 und A-4877/2019 werden vereinigt.

### **2.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen (E. 3.7) und die Vorinstanz wird im Sinne der Erwägungen angewiesen, dem MoF insoweit Amtshilfe zu leisten, als sie bekannt gibt, um welche Art von Trust es sich (...) handelt; sowie dass die Beschwerdeführenden als Beneficiaries aufgeführt und dass an Letzte in der fraglichen Zeit keine Ausschüttungen erfolgt sind. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

### **3.**

Die Vorinstanz wird zudem angewiesen, das MoF darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN in Verfahren betreffend A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ verwendet werden dürfen.

### **4.**

Die Verfahrenskosten für das vereinigte Beschwerdeverfahren werden im reduzierten Umfang von CHF 5'000.- den Beschwerdeführenden auferlegt. Die von ihnen geleisteten Kostenvorschüsse von gesamthaft CHF 10'000.- werden zur Bezahlung der auferlegten Verfahrenskosten verwendet und der Mehrbetrag von insgesamt CHF 5'000.- wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

### **5.**

Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden eine reduzierte Parteientschädigung von insgesamt CHF 3'750.- zu bezahlen.

### **6.**

Dieses Urteil geht an:

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

*Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.*

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Daniel Riedo

Matthias Gartenmann

### **Rechtsmittelbelehrung:**

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

Versand: