



Abteilung I  
A-672/2020

## Urteil vom 3. März 2021

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richterin Sonja Bossart Meier,  
Gerichtsschreiber Matthias Gartenmann.

Parteien

**A. \_\_\_\_\_ Ltd.**,  
vertreten durch  
Peter Merz, Rechtsanwalt,  
FRORIEP Legal AG,  
Beschwerdeführerin,

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) ein 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) und auf das Protokoll vom 30. August 2010 (Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen mit Protokoll, unterzeichnet am 2. November 1994 in Neu Dehli, geändert durch das am 16. Februar 2000 in Neu Dehli unterzeichnete Zusatzprotokoll, in Kraft seit 7. Oktober 2011; ebenfalls publiziert unter SR 0.672.942.31; AS 2011 4617, BBl 2010 8827; nachfolgend: Änderungsprotokoll).

Das MoF führte als vom Ersuchen betroffene Person B. \_\_\_\_\_ auf (nachfolgend: betroffene Person). Das Amtshilfeersuchen betrifft gemäss Angaben des MoF insbesondere die Einkommenssteuer für den Zeitraum vom 1. April 2009 bis 31. März 2015. Als Informationsinhaberin wurde die C. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: Bank) genannt.

Das MoF führte im Ersuchen aus, dass eine Untersuchung betreffend die betroffene Person durchgeführt werde und die indischen Behörden von nicht deklariertem Einkommen ausgehen. Die betroffene Person habe zusammen mit Bekannten am 13. Januar 2011 die Gesellschaft D. \_\_\_\_\_ LLC mit Sitz in (Ort) (nachfolgend: Gesellschaft) gegründet und führe diese. Die Gesellschaft habe namentlich von der A. \_\_\_\_\_ Ltd. mit Sitz auf den (Ort) (nachfolgend: beschwerdeberechtigte Person) ein Darlehen erhalten. Mit dem Ersuchen solle die Herkunft der Mittel des Darlehens von der beschwerdeberechtigten Person an die Gesellschaft geklärt werden. Das MoF vermutet, die Gelder würden aus nicht deklariertem Einkommen der betroffenen Person bzw. von ihr nahestehenden Gesellschaften stammen.

**B.**

Die ESTV erliess am 1. März 2016 eine Editionsverfügung gegenüber der Bank und liess die Informationen betreffend das durch die Beschwerdeführerin bei dieser Bank gehaltene Bankkonto edieren.

Die Bank übermittelte innert Frist die verlangten Informationen.

**C.**

Am (Datum) übermittelte das MoF ein Ergänzungersuchen mit einigen Klarstellungen betreffend die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen.

**D.**

Mit dem Schreiben vom 21. August 2019 verlangte der Rechtsvertreter der beschwerdeberechtigten Person Akteneinsicht, welche die ESTV mit dem Schreiben vom 9. Oktober 2019 gewährte.

**E.**

Mit dem Telefonat und der E-Mail vom 10. Oktober 2019 ersuchte der Rechtsvertreter der betroffenen Person um Akteneinsicht, welche die ESTV mit dem Schreiben vom 14. Oktober 2019 gewährte.

**F.**

Die beschwerdeberechtigte Person verlangte von der ESTV mit der E-Mail vom 21. Oktober 2019, dass das Akteneinsichtsrecht der betroffenen Person rückwirkend einzuschränken sei.

**G.**

Die ESTV wies den Antrag der beschwerdeberechtigten Person auf Einschränkung des Akteneinsichtsrechts mit dem Schreiben vom 29. Oktober 2019 ab.

**H.**

Am 31. Dezember 2019 erliess die ESTV gegenüber der beschwerdeberechtigten Person eine Schlussverfügung. Mit der Schlussverfügung kam die ESTV zum Schluss, dass das originäre Ersuchen des MoF zusammen mit dem Ergänzungersuchen die entsprechenden Anforderungen erfülle. Die ESTV erwog, die ersuchten Informationen ab dem 1. April 2011 zu übermitteln.

**I.**

Mit der Beschwerde vom 3. Februar 2020 beantragt die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführerin), die Schlussverfügung sei aufzuheben und das indische Steueramtshilfegesuch sei vollumfänglich abzuweisen.

Eventualiter beantragt die Beschwerdeführerin, dass die in der Periode vom 1. April 2011 bis zum 31. März 2015, auf den Seiten 12, 13, 31 und 39 des edierten Kontoauszugs der Beilagen erscheinenden, die Gesellschaft betreffenden Transaktionen, unter Schwärzung aller anderen Informationen, zu übermitteln seien und die Übermittlung weiterer Unterlagen zu verweigern sei.

Subeventualiter seien die in der Periode vom 1. April 2011 bis zum 31. März 2015, auf den Seiten 12, 13, 31 und 39 des edierten Kontoauszugs erscheinenden, die Gesellschaft betreffenden Transaktionen, unter Schwärzung aller anderen Informationen, sowie das edierte Formular A zu übermitteln und die Übermittlung weiterer Unterlagen sei zu verweigern.

Es sei zudem festzustellen, dass das Versenden der edierten, die Beschwerdeführerin betreffenden Kontounterlagen an Dritte, insbesondere an die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person, bis zum Schlussentscheid in dieser Sache rechtswidrig sei und soweit erfolgt rechtswidrig gewesen sei.

Die rechtswidrig versandten Akten seien schliesslich von den Empfängern zurückzufordern und/oder die vom Amtshilfeverfahren betroffene Person sei anzuhalten, die Vernichtung dieser Akten zu bestätigen.

Die ordentlichen und ausserordentlichen Kosten seien auf die Staatskasse zu nehmen.

**J.**

Die Vorinstanz beantragt in der Vernehmlassung vom 26. März 2020, die Beschwerde sei kostenpflichtig abzuweisen.

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

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

### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen und ein Ergänzungersuchen des MoF zugrunde, welche sich auf das DBA CH-IN stützen. Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-IN (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG). Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen enthält.

**1.2** 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.

Die Beschwerdeführerin erfüllt als Adressatin der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, deren Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (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 einzutreten.

**1.3** 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).

### **2.**

Im Folgenden ist auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen für die Leistung von Amtshilfe, insbesondere an Indien, einzugehen.

**2.1** 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).

## **2.2**

**2.2.1** 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).

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

**2.2.3** 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-5146/2018 vom 28. Juli 2020 E. 5.2.1, mit Hinweisen).

**2.2.4** Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen, sowie Urteil des BVGer A-704/2019 vom 9. April 2020 E. 3.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.2, 141 II 436 E. 4.4.3, mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der 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 weiteren Hinweisen, zitiert im Urteil des BGer 2C\_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

**2.2.5** Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersu-

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

**2.2.6** 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 BGer 2C\_287/2019, 2C\_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5.2).

## **2.3**

**2.3.1** Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4, 143 II 224 E. 6.3, 142 II 218 E. 3.3, 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5, mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 8). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; Urteile des BVGer



A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2).

**2.3.2** Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip (s. auch E. 2.4). 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).

## **2.4**

**2.4.1** 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».

**2.4.2** 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 (Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1, mit weiteren Hinweisen).

**2.4.3** 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 ferner etwa das Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7, mit weiteren Hinweisen).

## **2.5**

**2.5.1** 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; Urteil des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 2.6.1).

**2.5.2** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.3.1) 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; Urteile des BVGer A-3703/2019 vom 23. April 2020 E. 2.4.2 und E. 2.7.1, A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.2, A-4025/2016 vom 2. Mai 2017 E. 3.2.4).

## **2.6**

**2.6.1** Das Recht auf Akteneinsicht ist Teil des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör, welcher in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankert ist (BGE 140 V 464 E. 4.1, 135 II 286 E. 5.1). Sinn und Zweck des Akteneinsichtsrechts ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (vgl. BGE 132 V 387 E 3.2; WALDMANN/OESCHGER,

in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016 [nachfolgend: Praxiskommentar], Art. 26 N. 32).

**2.6.2** Gemäss Art. 15 StAhiG können die beschwerdeberechtigten Personen «sich am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen» (Abs. 1). «Soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich gewisser Aktenstücke glaubhaft macht, kann die ESTV einer beschwerdeberechtigten Person die Einsicht in die entsprechenden Aktenstücke nach Art. 27 VwVG verweigern» (Abs. 2; vgl. auch Urteil des BGer 2C\_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3).

**2.6.3** Für das Verwaltungsverfahren des Bundes und das anschliessende Beschwerdeverfahren konkretisieren die Art. 26-28 VwVG das Recht auf Akteneinsicht. Gemäss Art. 26 Abs. 1 VwVG hat die Partei oder ihr Vertreter - unter Vorbehalt von Art. 27 VwVG (vgl. dazu sogleich E. 2.6.4) - Anspruch darauf, in ihrer Sache Eingaben von Parteien und Vernehmlassungen von Behörden (Bst. a), alle als Beweismittel dienende Aktenstücke (Bst. b) und Niederschriften eröffneter Verfügungen (Bst. c) einzusehen. Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich dabei auf alle Akten, die zum betreffenden Verfahren gehören, d.h. im fraglichen Verfahren erstellt oder beigezogen wurden und geeignet sind, Grundlage des späteren Entscheids zu bilden. Nicht erforderlich ist, dass die fraglichen Akten im konkreten Verfahren tatsächlich als Beweismittel herangezogen werden (BGE 121 I 225 E. 2a; Urteil des BVerger A-7021/2007 vom 21. April 2008 E. 5).

**2.6.4** Gemäss Art. 27 Abs. 1 VwVG darf die Behörde die Einsichtnahme in die Akten nur verweigern, wenn wesentliche öffentliche Interessen des Bundes oder der Kantone, insbesondere die innere oder äussere Sicherheit der Eidgenossenschaft, die Geheimhaltung erfordern (Bst. a), wenn wesentliche private Interessen, insbesondere von Gegenparteien, die Geheimhaltung erfordern (Bst. b) oder das Interesse einer noch nicht abgeschlossenen amtlichen Untersuchung es erfordert (Bst. c; zum Ganzen: Zwischenverfügung des BVerger A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 E. 2.3).

Zu den wesentlichen privaten Interessen, welche eine Geheimhaltung erfordern, zählen namentlich Geschäftsgeheimnisse von Gegenparteien oder Dritten (Konkurrenten; Zwischenverfügung des BVerger A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 E. 2.3). Geschäftsgeheimnisse umfassen alle Tat-

sachen des wirtschaftlichen Lebens an deren Geheimhaltung ein schutzwürdiges Interesse besteht. Mit anderen Worten handelt es sich um Geschäftsgeheimnisse, wenn bestimmte wirtschaftliche Vorgänge vorliegen, deren Geheimhaltung der Geheimnisträger will und an deren Geheimhaltung er ein schützenswertes Interesse hat (vgl. Urteil des BGer 4P.48/2002 vom 4. Juni 2002 E. 3b.dd; Urteil des BVerG A-3103/2011 vom 9. Mai 2012 E. 7.3.2).

Bei dem in Art. 27 Abs. 1 Bst. a und b VwVG verwendeten Begriff des «wesentlichen Interesses» öffentlicher oder privater Natur handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Bei der Anwendung dieses unbestimmten Rechtsbegriffes kommt den Behörden ein weiter Beurteilungsspielraum zu (Urteil des BVerG B-6062/2011 vom 22. März 2012 E. 4.4.1). Es ist nach den Umständen des konkreten Einzelfalles und nicht generell zu beurteilen, welches dem Einsichtsrecht entgegenstehende Interesse im Sinne von Art. 27 Abs. 1 Bst. a und b VwVG als wesentlich zu gelten hat (vgl. BGE 117 Ib 481 E. 7a/aa, mit Hinweis; Zwischenverfügung des BVerG A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 E. 2.3).

Liegen Geheimhaltungsgründe vor, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem Interesse an der Akteneinsicht andererseits, abzuwägen. Wegleitend für die Abwägung ist das Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV; Zwischenverfügungen des BVerG A-5694/2017 vom 21. Februar 2018 E. 2.3 und A-6337/2014 vom 7. April 2015 E. 2, mit Hinweisen; WALDMANN/OESCHGER, Praxiskommentar, Art. 27 N. 3 f.).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Im vorliegenden Verfahren macht die Beschwerdeführerin im Wesentlichen geltend, dass eine «fishing expedition» vorliege und die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen fehle. Die Beschwerdeführerin führt argumentativ ins Feld, dass die betroffene Person auf den ersuchten Informationen nie namentlich erwähnt werde. Zudem würden die Kontoeröffnungsunterlagen keinen Bezug zur Steuersituation der betroffenen Person aufweisen.

**3.1.2** Vorwegzunehmen ist, dass das originäre Ersuchen des MoF konkrete Fragen beinhaltet, die sich auf eine identifizierte Person im Rahmen einer im ersuchenden Staat laufenden Untersuchung beziehen (vgl. hierzu E. 2.2.2 f.). Somit erfüllt das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen

des MoF die formellen Voraussetzungen gemäss Art. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-IN (vgl. auch Art. 13 Änderungsprotokoll). Das Ersuchen erweist sich damit als hinreichend konkret, weshalb im vorliegenden Fall keine «fishing expedition» gegeben ist.

Die Argumente der Beschwerdeführerin, es handle sich im vorliegenden Fall um eine unzulässige «fishing expedition», überzeugen somit nicht.

**3.1.3** Es ist grundsätzlich Sache des ersuchenden Staats zu bestimmen, welche Informationen für die Besteuerung voraussichtlich erheblich sind (vgl. E. 2.2.4 f.). Das MoF möchte mit dem originären Ersuchen und dem Ergänzungsersuchen insbesondere die Mittelherkunft («source of funds») des Darlehens der Beschwerdeführerin an die Gesellschaft untersuchen, da dieses aus Mitteln der betroffenen Person oder der mit ihr verbundenen Gesellschaften stammen könnte. Denn das MoF hegt die Vermutung, dass die betroffene Person Einkommen nicht versteuert hat und Gelder via «various offshore companies situated in different countries» geflossen seien. Die vom MoF im Zusammenhang mit der Besteuerung der betroffenen Person ersuchten Informationen betreffend das durch die Beschwerdeführerin gehaltene Bankkonto («account statements» und «bank opening forms», s. auch Sachverhalt Bst. A) erscheinen damit vorliegend als geeignet, die Einkommensbesteuerung und damit die Steuersituation der betroffenen Person in Indien zu beeinflussen (auch wenn die betroffene Person gegebenenfalls nicht auf den Kontounterlagen der Beschwerdeführerin namentlich genannt ist). Da folglich der im originären Ersuchen sowie im Ergänzungsersuchen genannte Sachverhalt zudem mit den verlangten Informationen sowie den ersuchten Dokumenten zusammenhängt und die Informationen möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren gegen die betroffene Person verwendet zu werden, ist in casu – in Übereinstimmung mit den Erwägungen in der Schlussverfügung der Vorinstanz – die voraussichtliche Erheblichkeit sämtlicher Informationen gegeben.

Entsprechend misslingt es der Beschwerdeführerin mit den unsubstantiierten Behauptungen («es fehle an der voraussichtlichen Erheblichkeit der Informationen») aufzuzeigen, dass ein Zusammenhang zwischen den verlangten Informationen und der in Indien durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint. Ebenso vermag sie nicht, substantiiert die Erklärungen des MoF zu entkräften. Deshalb besteht aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips kein Anlass (s. E. 2.3.1), an der Richtigkeit der Ausführungen und Erklärungen der ersuchenden Behörde zu zweifeln.

## 3.2

**3.2.1** Die Beschwerdeführerin beantragt (sub)eventualiter, dass nur gewisse Transaktionen in Zusammenhang mit der Gesellschaft zu übermitteln seien und die anderen Informationen zu schwärzen seien. Mit Bezug auf diese Schwärzungsanträge der Beschwerdeführerin ist festzuhalten, dass die Schwärzung sämtlicher Informationen, ausser derjenigen betreffend die Gesellschaft (und des Formulars A; s. Sachverhalt Bst. I), die Informationen für das MoF möglicherweise nutzlos machen würden. Denn dem MoF geht es gerade um die Überprüfung der Mittelherkunft («source of funds») des Darlehens der Beschwerdeführerin an die Gesellschaft. Die betroffene Person besitzt überdies nach dem Wortlaut des Ersuchens sowie des Ergänzungsersuchens nicht nur eine Gesellschaft, sondern mehrere Gesellschaften («various offshore companies situated in different countries»). Insofern sind sämtliche Informationen voraussichtlich erheblich und gerade nicht zu schwärzen (s. E. 2.2.6 und Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.2).

**3.2.2** Immerhin sind die in den Bankunterlagen stehenden Personen durch das Spezialitätsprinzip geschützt, welches auch eine persönliche Dimension aufweist (Urteile des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4.3 und 3.5, 2C\_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.1.3). Der Spezialitätsvorbehalt ist in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN enthalten. Nachdem aber international wie national unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit dieser Spezialitätsvorbehalt reicht und insbesondere, ob ihm eine persönliche Dimension zukommt, ist es angezeigt, dass die ESTV das MoF anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (Urteile des BGer 2C\_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.7 2. Absatz, 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7). Die ESTV wird Ziff. 4 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung entsprechend zu präzisieren haben.

**3.3** Mit Blick auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip besteht kein Anlass, an der im originären Ersuchen enthaltenen Erklärung, dass alle in Indien verfügbaren Mittel zur Informationsbeschaffung genutzt wurden («it has pursued all means available in our own territory to obtain the information, except those that would give rise to disproportionate difficulties»), zu zweifeln. Die Beschwerdeführerin hat nämlich keine konkreten Anhaltspunkte für eine fehlende Ausschöpfung aller üblichen, in Indien den Steuerbehörden zur Verfügung stehenden Mittel der Informationsbeschaffung dargetan, welche ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der erwähnten, im

Ersuchen abgegebene Erklärung des MoF zu wecken vermögen (vgl. E. 2.5.2).

Von der Vermutung, dass der ersuchende Staat seinen vertraglichen Verpflichtungen nachkommt, ist vorliegend auch nicht angesichts des von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Argumentes sowie der unsubstantiierten Behauptung (das MoF hätte innerstaatliche Ermittlungsmassnahmen wie eine «Befragung» der betroffenen Person dartun müssen) abzurücken.

Damit kann in den Vorbringen der Beschwerdeführerin kein rechtsgenügender Grund erblickt werden, wonach die im Zusammenhang mit dem Ersuchen sowie dem Ergänzungsersuchen von der ESTV beabsichtigte Amtshilfe gestützt auf das Subsidiaritätsprinzip zu verweigern wäre.

**3.4** Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich, dass die Vorinstanz die er-suchten Informationen, welche «Geschäftsgeheimnisse» enthalten wür-den, an «Dritte», namentlich an die betroffene Person, rechtswidrig her-ausgegeben habe. Sie beantragt die Feststellung der Rechtswidrigkeit, die Rückforderung dieser Akten bzw. Vernichtung derselben bei der betroffe-nen Person.

Namentlich aufgrund der Tatsache, dass es sich bei der betroffenen Person (soweit in den Dokumenten ersichtlich) weder um eine Konkurrentin noch um eine Gegenpartei der Beschwerdeführerin handelt, würde ein allfälliges Geheimhaltungsinteresse im vorliegenden Fall das gewichtige und verfas-sungsmässig garantierte Interesse der betroffenen Person an der Einsicht in diese Unterlagen nicht überwiegen.

Es besteht somit kein wesentliches Interesse, welches es erfordern würde, die Rechtswidrigkeit festzustellen bzw. die Rückforderung der Unterlagen oder deren Vernichtung bei der betroffenen Person zu veranlassen.

#### **4.**

**4.1** Ausgangsgemäss hat die unterliegende Beschwerdeführerin die Ver-fahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf CHF 5'000.– festzulegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bun-desverwaltungsgericht [VGKE; SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kosten-vorschuss ist zur Bezahlung dieser Kosten zu verwenden.

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

**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 folgenden Seite.*



**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

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

**3.**

Die Verfahrenskosten von CHF 5'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**5.**

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; 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: