



Abteilung I  
A-2795/2023

## Urteil vom 24. Oktober 2024

Besetzung

Richterin Iris Widmer (Vorsitz),  
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,  
Richter Alexander Mistic,  
Gerichtsschreiberin Anna Begemann.

Parteien

**A.A.** \_\_\_\_\_,  
(...),  
vertreten durch  
Dr. iur. Niccolò Gozzi, Rechtsanwalt, und  
lic. iur. Jonas Oggier, Rechtsanwalt,  
(...),  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV,**  
Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-IN).

## Sachverhalt:

### A.

**A.a** Mit Schreiben vom (Datum) richtete das Ministry of Finance von Indien (nachfolgend: MoF) ein Amtshilfeersuchen betreffend A.A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 1) und B.A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: betroffene Person 2) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV). Das Ersuchen stützte sich auf Art. 26 des Abkommens vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.942.31; nachfolgend DBA CH-IN). Mit Schreiben vom (Datum) liess das MoF der ESTV Präzisierungen zum Ersuchen vom (Datum) zukommen.

Das MoF ersuchte um die folgenden Informationen betreffend den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. Oktober 2021:

*Statement of Accounts held by Mr. A.A.\_\_\_\_\_ [and Mr. B.A.\_\_\_\_\_] with the entity B.\_\_\_\_\_ [as holder, beneficial owner or authorized signatory];*

*Copies of all documents, correspondence and KYC documents pertaining to the account in the name of [and held by] Mr. A.A.\_\_\_\_\_ [as well as by Mr. B.A.\_\_\_\_\_ as holder, beneficial owner or authorized signatory] maintained with the entity B.\_\_\_\_\_.*

**A.b** Mit Bezug auf den Sachverhalt führte das MoF im Ersuchen vom (Datum) bzw. 28. Juni 2022 aus, die indischen Steuerbehörden würden Ermittlungen betreffend die betroffene Person 1 und dessen Vater (die betroffene Person 2) durchführen. Gestützt auf das indische Einkommenssteuergesetz (Income Tax Act 1961) sei in diesem Zusammenhang u.a. eine Hausdurchsuchung bei der betroffenen Person 1 an einer Adresse in (Ort) durchgeführt worden. Die betroffene Person 2 sei der (frühere) Managing Director der C.\_\_\_\_\_ Ltd. Anlässlich der Hausdurchsuchung seien belastende Beweise gesichert worden, wonach dieser diverse Provisionseinnahmen von ausländischen (Unternehmen) erhalten und diese mittels eines Netzes von Scheinrechnungen und -verträgen auf Bankkonten der betroffenen Person 1 oder von dieser kontrollierten ausländischen Gesellschaften weitergeleitet habe. Eines der betroffenen Konten sei das von der betroffenen Person 1 unterhaltene Konto Nr. (...), eröffnet am (Datum), bei der B.\_\_\_\_\_. Die ersuchten Informationen zu diesem Konto seien für die Ermittlung der exakten Höhe des nicht deklarierten Einkommens der betroffenen Person 2 sowie zur Klärung von dessen Rolle relevant. Die

betroffene Person 1 habe zudem ihren Wohnsitz bis zum Steuerjahr 2013/2014 in Indien gehabt, das fragliche Konto anlässlich der Steuererklärung für das Jahr 2013/2014 aber nicht angegeben bzw. keine ausländischen Vermögenswerte/Zinszahlungen deklariert. Die Informationen würden demnach auch benötigt, um die genauen Details der ausländischen Vermögenswerte und Einkünfte der betroffenen Person 1 zu ermitteln. Die Ermittlungen könnten u.a. zu zivil- und strafrechtlichen Konsequenzen für betroffene Personen unter dem indischen Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition Tax Act, 2015 (nachfolgend: Black Money Act) und dem indischen Income Tax Act führen.

**A.c** Das MoF erklärte weiter, dass die ersuchten Informationen nach den Gesetzen und der Verwaltungspraxis Indiens beschafft werden könnten und dass die üblichen innerstaatlichen Möglichkeiten der Informationsbeschaffung ausgeschöpft worden seien.

**B.**

**B.a** Mit Editionsverfügung vom 30. März 2022 ersuchte die ESTV B.\_\_\_\_\_ SA in (Ort) (nachfolgend auch: Informationsinhaberin), ihr die ersuchten Informationen innerhalb von 10 Kalendertagen ab Erhalt der Editionsverfügung zuzustellen und die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das laufende Amtshilfverfahren zu informieren und aufzufordern, eine zur Zustellung bevollmächtigte Person in der Schweiz zu bezeichnen.

**B.b** Die Informationsinhaberin übermittelte der ESTV die ersuchten Informationen mit Schreiben vom 8. April 2022 sowie E-Mail vom 12. April 2022.

**B.c** Mit Schreiben vom 14. April 2022 wandte sich die betroffene Person 1 über ihren Rechtsvertreter an die ESTV und ersuchte um Akteneinsicht. Mit Schreiben vom 6. Mai 2022 wies sie die ESTV darauf hin, dass die zwischenzeitlich liquidierte D.\_\_\_\_\_ SA mit Sitz in (Land) Inhaberin des Kontos bei der Informationsinhaberin und sie (die betroffene Person 1) wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei.

**B.d** Am 9. August 2022 informierte die ESTV die betroffene Person 2 durch Veröffentlichung im Bundesblatt über das Ersuchen und setzte ihr eine Frist von 10 Kalendertagen zur Bezeichnung einer zur Zustellung bevollmächtigten Person in der Schweiz. Innert der angesetzten Frist wurde keine zur Zustellung bevollmächtigte Person bezeichnet.

**B.e** Mit Schreiben vom 7. September 2022 gewährte die ESTV der betroffenen Person 1 Akteneinsicht und setzte ihr eine Frist zur Einreichung einer Stellungnahme. Gleichzeitig teilte sie dieser mit, dass sie nach Prüfung des Ersuchens und der erhaltenen Informationen zum Schluss gekommen sei, dass dem Ersuchen für den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2021 zu entsprechen sei. Sie bezeichnete die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen; darunter zwei Beilagen (Enclosures 1-2). Mit Schreiben vom 8. Februar 2023 wurde der betroffenen Person erneute Akteneinsicht gewährt.

**B.f** Mit Eingabe vom 17. Oktober 2022 nahm die betroffene Person 1 fristgerecht Stellung. Sie beantragte, das Amtshilfeersuchen vom (Datum) sei vollumfänglich abzuweisen. Eventualiter sei das Amtshilfeersuchen des MoF im Umfang aller Daten, die den Zeitraum ab dem 1. April 2014 bis zur Kontosaldierung betreffen, abzuweisen oder die entsprechenden Angaben zu schwärzen. Subeventualiter seien die Enclosure 1 und Enclosure 2 lediglich in geschwärzter Form an das MoF zu übermitteln, indem alle Nennungen der Namen E.\_\_\_\_\_, F.\_\_\_\_\_, Limited, G.\_\_\_\_\_, LLC, H.\_\_\_\_\_, I.\_\_\_\_\_, J.\_\_\_\_\_, L.L.C., K.\_\_\_\_\_, und L.\_\_\_\_\_ abgedeckt würden; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der ESTV. Mit Schreiben vom 20. Februar 2023 nahm die betroffene Person erneut Stellung und hielt im Wesentlichen an den in der Stellungnahme vom 17. Oktober 2022 gemachten Ausführungen fest.

**B.g** Mit Schlussverfügung vom 13. April 2023 hielt die ESTV fest, dass dem MoF Amtshilfe betreffend die betroffenen Personen 1 und 2 geleistet werde (Dispositiv-Ziff. 1). Sie bezeichnete die zu übermittelnden Informationen, wobei sie festhielt, dass in Anwendung des Subsidiaritätsprinzips nur Informationen bis zum 31. März 2021 geliefert werden könnten, da das indische Finanzjahr 2020/2021 (recte: wohl 2021/2022) zum Zeitpunkt des Ersuchens noch nicht abgelaufen sei (Dispositiv-Ziff. 2). Sie werde das MoF darauf hinweisen, dass die ersuchten Informationen geheim zu halten seien und im ersuchenden Staat nur in Verfahren gegen die betroffenen Personen verwendet werden dürften (Dispositiv-Ziff. 3).

### **C.**

**C.a** Mit Eingabe vom 15. Mai 2023 erhebt die betroffene Person 1 (nachfolgend: Beschwerdeführer) Beschwerde gegen die Schlussverfügung der ESTV (nachfolgend auch: Vorinstanz) vom 13. April 2023 beim Bundesverwaltungsgericht. Sie beantragt, die Schlussverfügung vom 13. April 2023 sei aufzuheben und das Amtshilfeersuchen des MoF vom (Datum) sei

vollumfänglich abzuweisen. Eventualiter sei das besagte Ersuchen im Umfang aller Daten, die den Zeitraum ab dem 1. April 2014 bis zur Kontosaldierung betreffen, abzuweisen oder die entsprechenden Angaben in den amtshilfeweise zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

**C.b** Mit Vernehmlassung vom 6. Juli 2023 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Sie hält im Wesentlichen an der in der Schlussverfügung vom 13. April 2023 angeführten Begründung fest.

**C.c** Mit Eingabe vom 21. August 2023 nimmt der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung vom 6. Juli 2023 Stellung und stellt die folgenden «ergänzten Rechtsbegehren»:

- «Es sei die Schlussverfügung vom 13. April 2023 aufzuheben und das Amtshilfeersuchen des MoF vom (Datum) [recte: (Datum)] vollumfänglich abzuweisen.
- *Eventualiter* sei die Schlussverfügung vom 13. April 2023 aufzuheben und das Amtshilfeverfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Anordnung, dass (i) das Amtshilfeersuchen des MoF vom (Datum) [recte: (Datum)] im Umfang aller Daten, die den Zeitraum ab dem 1. April 2014 bis zur Kontosaldierung betreffen, abzuweisen sei oder die entsprechenden Angaben in den amtshilfeweise zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen seien und (ii) vor der Gewährung der Amtshilfe eine ausdrückliche Bestätigung der ersuchenden Behörde einzuholen sei, wonach:
  - a. gegen den Beschwerdeführer aufgrund der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen kein Steuerstrafverfahren betreffend Vermögenssteuern gestützt auf den Black Money Act eröffnet bzw. durchgeführt werden wird;
  - b. gegen den Beschwerdeführer aufgrund der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen kein Steuerstrafverfahren gestützt auf rückwirkende Bestimmungen des Black Money Act eröffnet bzw. durchgeführt werden wird; sowie
  - c. die zu übermittelnden Informationen einzig für Steuerzwecke verwendet werden und nicht mit anderen Behörden in Indien, namentlich Strafbehörden, geteilt werden.

- *Subeventualiter* sei die Schlussverfügung vom 13. April 2023 aufzuheben und das Amtshilfeverfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Anordnung, dass vor der Gewährung der Amtshilfe eine ausdrückliche Bestätigung der ersuchenden Behörde einzuholen sei, wonach:
  - a. gegen den Beschwerdeführer aufgrund der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen kein Steuerstrafverfahren betreffend Vermögenssteuern gestützt auf den Black Money Act eröffnet bzw. durchgeführt werden wird;
  - b. gegen den Beschwerdeführer aufgrund der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen kein Steuerstrafverfahren gestützt auf rückwirkende Bestimmungen des Black Money Act eröffnet bzw. durchgeführt werden wird; sowie
  - c. die zu übermittelnden Informationen einzig für Steuerzwecke verwendet werden und nicht mit anderen Behörden in Indien, namentlich Strafbehörden, geteilt werden.
- Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.»

Im Übrigen hält er im Wesentlichen an den in der Beschwerde gemachten Ausführungen fest.

**C.d** Mit Schreiben vom 30. August 2023 teilt die Vorinstanz mit, dass auf eine weitere Eingabe verzichtet werde und verweist auf die bereits erfolgten Ausführungen.

*Auf die detaillierten Vorbringen der Parteien und die Beweismittel wird – sofern dies für den Entscheid wesentlich ist – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen werden.*

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

#### **1.**

**1.1** Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des MoF zugrunde, welches 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** Das Bundesverwaltungsgericht beurteilt gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) Beschwerden gegen 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.

### **1.3**

**1.3.1** Der Beschwerdeführer erfüllt als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, dessen Daten übermittelt werden sollen, die Voraussetzungen der Beschwerdelegitimation (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG).

**1.3.2** Insoweit der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde auch die «Parteirechte» der zwischenzeitlich aufgelösten Gesellschaft D. \_\_\_\_\_ SA wahrnehmen will (vgl. Beschwerde Rn. 1, 3), ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Besagte Gesellschaft wurde bereits im (Monat / Jahr) aufgelöst (vgl. Akte der Vorinstanz [act.] Nr. 17; Sachverhalt Bst. B.c). Sie war bereits zum Zeitpunkt des Ersuchens nicht mehr partei- und prozessfähig und kann demnach auch nicht Partei des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sein (vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt: Urteil des BVer A-4277/2017 vom 11. Oktober 2017 E. 1.2). Wie erwähnt ist der Beschwerdeführer aber direkt als (ehemaliger) wirtschaftlich Berechtigter der Gesellschaft und Person, dessen Daten übermittelt werden sollen, beschwerdelegitimiert (vgl. E. 1.3.1).

### **1.4**

**1.4.1** Gemäss Art. 52 Abs. 1 VwVG hat die Beschwerdeschrift an das Bundesverwaltungsgericht «die Begehren» zu enthalten. Unter Vorbehalt einer Nachbesserung gemäss Art. 52 Abs. 2 VwVG ist eine nachträgliche Erweiterung (Plus) oder Änderung (Aliud) des Streitgegenstands nicht mehr zulässig (vgl. Urteil des BGer 2C\_258/2011 vom 30. August 2012 E. 1.2.2;

BVGE 2011/54 E. 2.1.1; ANDRÉ MOSER ET AL., Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 3. Aufl. 2022, N. 2.218; FRANK SEETHALER/FABIA PORTMANN, in: Bernhard Waldmann/Patrick L. Krauskopf [Hrsg.], Praxis-kommentar VwVG, 3. Aufl. 2023, Art. 52 N. 39 ff.).

**1.4.2** Vorliegend stellt der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 21. August 2023 «ergänzte» Eventual- und Subeventualbegehren (vgl. Sachverhalt Bst. C.c: Aufhebung der Schlussverfügung vom 13. April 2023 und Rückweisung an die Vorinstanz mit diversen Anordnungen). Diese stellen eine Änderung der mit der Beschwerde vom 15. Mai 2023 gestellten Rechtsbegehren (Aufhebung der Schlussverfügung vom 13. April 2023 und vollumfängliche, eventualiter teilweise Abweisung des Ersuchens; subeventualiter Schwärzung der zu übermittelnden Informationen) dar. Die ergänzten Begehren sind auch nicht bereits in den mit der Beschwerde vom 15. Mai 2023 gestellten Begehren enthalten; es handelt sich somit nicht lediglich um eine Eingrenzung des Streitgegenstands. Da sie nach Ablauf der Beschwerdefrist von 30 Tagen nach Eröffnung der Verfügung (Art. 50 Abs. 1 VwVG) gestellt wurden, ist darauf nicht einzutreten.

**1.4.3** Im Übrigen wurde die Beschwerde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Unter Vorbehalt des vorangehend (E. 1.3.2 und 1.4.2) Ausgeführten ist auf die Beschwerde einzutreten.

**1.5** 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** Anwendbar ist die Amtshilfeklausel (Art. 26 DBA CH-IN) in der Fassung gemäss dem Protokoll vom 30. August 2010 zur Änderung des DBA CH-IN (AS 2011 4617, in Kraft getreten am 7. Oktober 2011; nachfolgend: Änderungsprotokoll vom 30. August 2010). Diese ist bei Amtshilfeersuchen Indiens anwendbar auf Informationen über den Zeitraum ab dem 1. April 2011 (vgl. Art. 14 Abs. 2 und 3 des Änderungsprotokolls vom 30. August 2010; ausführlich dazu das Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17.

Dezember 2013 E. 6.2). Art. 26 DBA CH-IN wird präzisiert durch Ziff. 10 des Protokolls zum DBA CH-IN (ebenfalls in der seit 7. Oktober 2011 gültigen Fassung [AS 2011 4617]).

**2.2** Mit Bezug auf die *formellen Voraussetzungen* eines Amtshilfeersuchens ist in Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN festgehalten, dass Einvernehmen darüber besteht, dass die zuständigen Behörden des ersuchenden Staates bei der Stellung eines Amtshilfebegehrens den zuständigen Behörden des ersuchten Staates die nachstehenden Angaben zu liefern haben: (i) den Namen der in eine Überprüfung oder Untersuchung einbezogenen Person(en) und, sofern verfügbar, weitere Angaben welche die Identifikation dieser Person erleichtern, wie die Adresse, das Geburtsdatum, den Zivilstand oder die Steuernummer; (ii) die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden; (iii) eine Beschreibung der verlangten Informationen sowie Angaben hinsichtlich der Form, in der der ersuchende Staat diese Informationen vom ersuchten Staat zu erhalten wünscht; (iv) den Steuerzweck, für den die Informationen verlangt werden; (v) den Namen und, sofern verfügbar, die Adresse des mutmasslichen Inhabers der verlangten Informationen. Gemäss Ziff. 10 Bst. d Zweiter Satz des Protokolls zum DBA CH-IN handelt es sich dabei um wichtige verfahrenstechnische Anforderungen, die «fishing expeditions» vermeiden sollen. Die Unterabsätze (i)–(v) sind aber so auszulegen, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern.

**2.3** 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). Zu den Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören in Indien die Einkommenssteuer, einschliesslich der Steuerzuschläge (Art. 2 Abs. 1 Bst. a DBA CH-IN). Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung dieses Abkommens neben den in Art. 2 Abs. 1 aufgeführten Steuern oder an deren Stelle von den Vertragsstaaten erhoben werden (Art. 2 Abs. 2 DBA CH-IN).

**2.3.1** 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 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). Art. 7 Bst. a StAHiG sieht – in Umsetzung des *Verbots der «fishing expeditions»* – vor, dass auf Ersuchen nicht eingetreten wird, wenn diese zum Zweck der Beweisausforschung gestellt wurden. Als «fishing expeditions» werden Amtshilfeersuchen bezeichnet, wenn sie zur Beschaffung von Beweismitteln aufs Geratewohl und ohne konkreten Zusammenhang zu laufenden Steuerverfahren gestellt werden (BGE 146 II 150 E. 6.1.2; 141 II 436 E. 4.4.3). Der Grundsatz der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie das Verbot von «fishing expeditions» sind Ausdruck des verfassungsmässigen Verhältnismässigkeitsprinzips (BGE 139 II 404 E. 7.2.3). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann das Vorliegen einer unzulässigen «fishing expedition» grundsätzlich ausgeschlossen werden, wenn ein Ersuchen sämtliche formellen Voraussetzungen erfüllt (vgl. Urteile des BGer 2C\_481/2021 vom 19. Mai 2022 E. 7.4 [nicht publiziert in BGE 148 II 336]; 2C\_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5874/2022 vom 14. August 2024 E. 2.6).

## 2.4

**2.4.1** Die Voraussetzung der *voraussichtlichen Erheblichkeit* ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Einreichung des Amtshilfeersuchens eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die verlangten Informationen als erheblich erweisen werden (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2). Keine Rolle spielt, ob sich diese Informationen nach deren Übermittlung für die ersuchende Behörde als nicht erheblich herausstellen (vgl. BGE 142 II 161 E. 2.1.1). Ob eine Information erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend feststellen (BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 142 II 161 E. 2.1.1 f.; statt vieler: Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.3.4). 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. In diesem Sinne hat der ersuchte Staat lediglich eine Plausibilitätskontrolle vorzunehmen (BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1, je m.w.H., sowie Urteil des BVGer A-5874/2022 vom 14. August 2024 E. 2.3.4). Vor diesem Hintergrund darf

der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht «voraussichtlich erheblich», nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung wenig wahrscheinlich erscheint, sodass das Ersuchen als Vorwand für eine unbestimmte Suche nach Beweismitteln erscheint (BGE 144 II 206 E. 4.3; 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; statt vieler: Urteil des BVGer A-4017/2020 vom 30. Juni 2021 E. 3.5.2).

**2.4.2** Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Gemäss Rechtsprechung ist von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler: Urteile des BVGer A-2407/2023 vom 29. Januar 2024 E. 3.3.5; A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.5 m.w.H.).

**2.4.3** Informationen können im abkommensrechtlichen Sinne nur dann als voraussichtlich erheblich qualifiziert werden, wenn sie (unter anderem oder ausschliesslich) Personen betreffen, deren unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht im ersuchenden Staat während der massgebenden Zeitspanne im Ersuchen geltend gemacht wird (Urteile des BVGer A-5874/2022 vom 14. August 2024 E. 2.3.5; A-1968/2023 vom 18. März 2024 E. 2.1.3 m.w.H.).

Der Umstand, dass eine betroffene Person in einem Staat als steuerlich ansässig gilt, schliesst indes nicht aus, dass diese Ansässigkeit von einem anderen Staat in Abrede gestellt wird, respektive, dass in anderen Staaten tatsächlich eine beschränkte Steuerpflicht gegeben ist. Die Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes auf internationaler Ebene ist eine Grundsatzfrage, die eine detaillierte Prüfung der Situation voraussetzt und vom ersuchten Staat im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens nicht geklärt werden kann. Ein möglicher Ansässigkeitskonflikt ist daher nicht im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, sondern in einem Verständigungsverfahren zu lösen (vgl. BGE 145 II 112 E. 2.2.2; 142 II 217 E. 3.6 f.; 142 II 161 E. 2.2.2; Urteile des BGer 2C\_912/2022 vom 26. April 2024 E. 6.1.3; 2C\_109/2022 vom 30. Januar 2023 E. 4.2.1). Ein allfälliges Verfahren betreffend die

Ansässigkeitsfrage der betroffenen Person muss zudem noch nicht entschieden worden sein, bevor ein Amtshilfeersuchen in Bezug auf die Besteuerung gestellt werden kann (Urteile des BVGer A-5874/2022 vom 14. August 2024 E. 2.3; A-1968/2023 vom 18. März 2024 E. 2.1.4 m.w.H.).

**2.4.4** Ersuchte Informationen, die mangels voraussichtlicher Erheblichkeit bzw. mangels Erhältlichkeit nicht übermittelt werden dürfen, sind auszusondern oder unkenntlich zu machen (Art. 8 Abs. 1 und 17 Abs. 2 StAhiG; vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3; Urteile des BGer 2C\_282/2021 vom 15. Juni 2022 E. 4.2.2; 2C\_687/2019 vom 13. Juli 2020 E. 1.4.1; statt vieler: Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.5 m.w.H.).

## **2.5**

**2.5.1** Ein wichtiges Element in der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. *völkerrechtliches Vertrauensprinzip*; BGE 144 II 206 E. 4.4; 143 II 224 E. 6.3; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5 m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Entsprechend ist der ersuchte Staat an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen soweit gebunden, als dass dieses nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (statt vieler: BGE 139 II 404 E. 9.5; 128 II 407 E. 5.2.1; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.9 m.w.H.).

**2.5.2** Die ESTV kann im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, welches ein blosses Hilfsverfahren darstellt, keine eigenen Untersuchungen darüber anstellen, ob und inwieweit der in einem Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt der Realität entspricht. Der ersuchte Staat hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen effektiv zutreffen oder nicht. Er hat weder Tat-, noch Schuldfragen zu prüfen noch seinerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen (vgl. Urteil des BVGer A-2407/2023 vom 29. Januar 2024 E. 3.4.2 m.w.H.). Das Amtshilfeverfahren betrifft somit nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Stellt sich eine Frage bei der Anwendung des internen Rechts des ersuchenden Staates, wie beispielsweise die Verjährung der Steuerschuld oder des

Steuerwohnsitzes, ist diese von den Behörden des ersuchenden Staates zu beantworten (BGE 144 II 206 E. 4.6; Urteile des BGer 2C\_912/2022 vom 26. April 2024 E. 6.1.4; 2C\_662/2021, 2C\_663/2021 vom 18. März 2022 E. 5.5.2 f.; Urteil des BVGer A-5067/2021 vom 14. September 2023 E. 2.10 m.w.H.). Soweit das nationale Verfahrensrecht des ersuchenden Staates einer Verwertung der im Amtshilfeverfahren ersuchten Informationen entgegensteht, hat die betroffene Person dies im Prinzip vor den Behörden des ersuchenden Staates geltend zu machen (BGE 144 II 206 E. 4.6; 142 II 161 E. 2.2; Urteil des BVGer A-4830/2021 vom 23. Oktober 2023 E. 2.4.8 m.w.H. [das BGer ist mit Urteil 2C\_621/2023 vom 21. November 2023 nicht auf die Beschwerde eingetreten]).

## 2.6

**2.6.1** Gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-IN besteht «Einvernehmen darüber, dass der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen üblichen Mittel zur Beschaffung der Informationen ausgeschöpft hat» (sog. *Subsidiaritätsprinzip*; Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.5.1).

**2.6.2** Zur Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips muss der ersuchende Staat nicht sämtliche innerstaatlichen Auskunftsmittel ausschöpfen, sondern lediglich diejenigen, die für ihn nicht mit unverhältnismässigen Schwierigkeiten verbunden sind (Urteile des BGer 2C\_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 4.4; 2C\_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5 m.w.H.). Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, um zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Dass es der ersuchenden Behörde möglich wäre, eine betroffene Person mittels Zwangsmassnahmen zur Herausgabe der Informationen aufzufordern, führt nicht dazu, dass (noch) kein Amtshilfeersuchen gestellt werden darf, insbesondere dann, wenn die Person gemäss dem anwendbaren Recht zur Einreichung aller wesentlichen Unterlagen verpflichtet ist (vgl. Urteile des BVGer A-3755/2020 vom 14. Juli 2022 E. 4.2.3; A-4414/2014 vom 8. Dezember 2014 E. 4.2.5). Das Bundesverwaltungsgericht hat überdies klargestellt, dass, wenn der Steuerpflichtige verdächtigt wird, dem ersuchenden Staat nicht alle seine im Ausland gehaltenen Vermögenswerte korrekt gemeldet zu haben, vom ersuchenden Staat nicht verlangt werden kann, dass er sich zuvor an den betreffenden Steuerpflichtigen gewandt hat (vgl. Urteile des BVGer A-2243/2022, A-2244/2022 vom 21. März 2023 E. 2.7.2; A-3057/2022 vom 2. Februar 2023 E. 5.5.2; A-4441/2021 vom 7. April 2022 E. 4.10 m.w.H.).

**2.6.3** Aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips (E. 2.5) 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 konkretes Element vor, das ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründet (vgl. BGE 144 II 206 E. 3.3.2; Urteile des BVGer Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.5.2).

## **2.7**

**2.7.1** 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».

**2.7.2** Gemäss dieser Regelung in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN ist vorgesehen, dass amtshilfeweise zu übermittelnde Informationen unter anderem *für die Strafverfolgung* hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN erwähnten Steuern verwendet werden dürfen und es dafür keiner Zustimmung der zuständigen Behörde des ersuchten Staates bedarf. Die ersuchende Steuerbehörde darf also die betreffenden Daten nicht nur für die Veranlagung von Steuern, sondern auch in Steuerstrafverfahren nutzen oder die Informationen anderen Behörden zwecks Ahndung von Steuerdelikten weitergeben. Vorausgesetzt wird dabei lediglich, dass es um Delikte betreffend unter Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN fallende Steuern geht. Nach der abkommensrechtlichen Regelung mit Indien ist damit auch Steueramtshilfe vorgesehen für die Abklärung von Steuerdelikten (wie der Hinterziehung von Einkommenssteuern oder die Erhebung von Strafzahlungen im Zusammenhang mit Steuern). Damit bildet die Übermittlung von Informationen zur

Strafverfolgung bei Steuerdelikten (einen möglichen) Sinn der Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH-IN (vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 E. 2.6 sowie Urteile des BVGer A-837/2019 vom 10. Juli 2019 E. 5.3.3.2; A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.3). Eine Verwendung zu anderen, abkommensfremden Zwecken, wozu die Strafverfolgung ausserhalb des Steuerbereichs, so namentlich wegen Geldwäscherei, gehören würde, kommt hingegen einzig unter den Voraussetzungen von Art. 26 Abs. 2 Satz 4 DBA CH-IN und insbesondere nur nach vorgängiger Genehmigung durch die schweizerischen Behörden in Frage (BGE 146 II 150 E. 7.5; Urteil des BGer 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 E. 4.4).

**2.7.3** Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und E. 4.3.1; 115 Ib 373 E. 8; 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C\_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; BVGE 2019 I/8 E. 6.2.2; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.3.2 m.w.H.).

**2.7.4** Weiter darf der ersuchende Staat aufgrund des Spezialitätsprinzips die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat. Dem Spezialitätsprinzip kommt somit nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension zu (BGE 147 II 13 E. 3.1 ff.; Urteil des BVGer A-3358/2021 vom 16. März 2022 E. 3.4 m.w.H. [bestätigt mit Urteil des BGer 2C\_270/2022 vom 27. September 2023]). Dabei ist es angezeigt, dass die Vorinstanz die ersuchende Behörde anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. BGE 147 II 13 E. 3.7; Urteil des BGer 2C\_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 4.7; Urteil des BVGer A-6857/2019 vom 13. Dezember 2021 E. 3.2.6 m.w.H.).

**2.8** Gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA CH-IN ist die Schweiz als ersuchter Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren des ersuchenden Staates nicht beschafft werden können (sog. *Grundsatz der Reziprozität*). Da es in der

Praxis häufig schwierig zu ermitteln ist, ob der um Amtshilfe ersuchende Staat nach seinem Recht die fraglichen Informationen beschaffen könnte bzw. Amtshilfe leisten dürfte, sieht das OECD-Musterabkommen vor, dass der ersuchende Staat mit dem Amtshilfeersuchen eine entsprechende Bestätigung abgeben muss. Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (Urteile des BGer 2C\_455/2021 vom 31. Mai 2022 E. 5.2.1; 2C\_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.1); Urteil des BVGer A-4474/2021 vom 2. März 2023 E. 2.4.2).

## 2.9

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

**2.9.2** Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 4.4.4 festgehalten, dass die Vereinbarung von Amtshilfeklauseln ein politischer Entscheid sei, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (vgl. auch Art. 190 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [SR 101], BV). In diesem Sinne ist die Amtshilfe gestützt auf den *Ordre public* nur in extremen Fällen zu verweigern (vgl. Urteil des BVGer A-3407/2017 vom 20. August 2018 E. 2.9.3 f. m.w.H.), beispielsweise wenn einer Person drakonische Strafen drohen oder fundamentale Verfahrensrechte verletzt werden (zum Begriff des *Ordre public* im Sinne von Art. 190 Abs. 2 Bst. e des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG, SR 291] siehe BGE 144 III 120 E. 5 f.; ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, S. 108, 128, 163 ff.).

**2.9.3** Im Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 hat sich das Bundesgericht eingehend mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine drohende rückwirkende Anwendung materiellen innerstaatlichen Strafrechts durch den ersuchenden Staat einen Verstoss gegen den *Ordre-public-Vorbehalt* gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IN darstellen und somit der Leistung von Amtshilfe entgegenstehen würde. Dabei hat es bestätigt, dass der Begriff des *Ordre public* i.S.v. Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IN restriktiv auszulegen ist. In Anwendung dieser Bestimmung sei die Verweigerung von

Amtshilfe bei ernsthaft drohenden Verletzungen *elementarer Gehalte* von Menschenrechten bzw. grundlegender *rechtsstaatlicher Garantien* möglich; wozu auch das in Art. 7 der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) verankerte strafrechtliche Rückwirkungsverbot gehöre (Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 6-7). Mit Bezug auf den indischen Black Money Act hielt das Bundesgericht fest, dass gewisse Indizien vorlägen, wonach dieser auch die *strafrechtliche Verfolgung von Steuerdelikten* bezwecken und rückwirkend anwendbar sein könnte. Im konkreten Fall reichten die Hinweise indessen nicht aus, um mit genügender Wahrscheinlichkeit annehmen zu können, dass dem Beschwerdeführer jenes Verfahrens im Falle der Leistung von Amtshilfe eine strafrechtliche Verurteilung gestützt auf rückwirkend anwendbare materielle Strafrechtsnormen drohe. Soweit der Black Money Act zudem die *Strafverfolgung wegen abkommensfremder Zwecke* (strafrechtliche Zwecke ausserhalb des Amtshilferechts) beabsichtigen würde, würde bereits das Spezialitätsprinzip eine Verwendung der amtshilfeweise erlangten Informationen ausschliessen (Urteil 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.2, 9.3.4). Gestützt auf diese Rechtsprechung obliegt es demnach der beschwerdeführenden Person, «mit genügender Wahrscheinlichkeit», d.h. mittels hinreichend konkreter Hinweise, aufzuzeigen, dass ihr eine strafrechtliche Sanktion in Verletzung des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots droht (vgl. Urteile des BGer 2C\_89/2023 vom 16. Februar 2023 E. 4.3; 2C\_664/2022 vom 13. September 2022 E. 3.2).

### 3.

Im vorliegenden Fall ist die Zulässigkeit der verfügten Amtshilfeleistung an das indische MoF zu beurteilen. Gemäss Schlussverfügung vom 13. April 2023 beabsichtigt die ESTV, dem MoF die in Ziff. 2 der Schlussverfügung genannten Informationen zu übermitteln. Aus diesen geht insbesondere hervor, dass (...).

Das Bundesverwaltungsgericht prüft in einem ersten Schritt, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amtshilfeersuchen vom (Datum) eingetreten ist (nachfolgend E. 4). In diesem Zusammenhang prüft das Gericht, ob es sich beim Ersuchen um eine unzulässige Beweisausforschung handelt (E. 4.1) und ob das Ersuchen in den Anwendungsbereich der Amtshilfeklausel des DBA CH-IN fällt (E. 4.2). Anschliessend geht das Gericht auf die materiellen Rügen des Beschwerdeführers ein. Es prüft die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen (E. 5) und geht auf die Frage ein, ob das Ersuchen gegen den schweizerischen *Ordre public*

verstösst (E. 6). Weiter wird auf die Rügen des Beschwerdeführers eingegangen, das Ersuchen verstosse gegen das Spezialitätsprinzip (E. 7), das Reziprozitätsprinzip (E. 8) und den Grundsatz der Subsidiarität (E. 9).

#### **4.**

##### **4.1**

**4.1.1** Der Beschwerdeführer rügt erstens, das Amtshilfeersuchen genüge den formellen Voraussetzungen nicht bzw. es handle sich um eine unzulässige «fishing expedition» (Beschwerde, Rz. 57-60).

**4.1.2** Das Ersuchen vom (Datum) enthält die Namen der in die Untersuchung einbezogenen Personen, die Zeitperiode, für welche die Informationen verlangt werden, eine Beschreibung der verlangten Informationen und den Namen der Informationsinhaberin (vgl. Sachverhalt Bst. A.a). Damit erfüllt das Ersuchen sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN (vgl. E. 2.2). Die gegenteilige Auffassung des Beschwerdeführers wird von diesem in keiner Weise begründet (Beschwerde, Rz. 60). Ihm kann demnach nicht gefolgt werden.

**4.1.3** Bei einem Ersuchen, das sämtliche formellen Voraussetzungen erfüllt, kann das Vorliegen einer unzulässigen Beweisausforschung grundsätzlich ausgeschlossen werden (vgl. E. 2.3.1). Dies ist auch vorliegend der Fall: Das Ersuchen bezieht sich auf eine konkrete Untersuchung betreffend die namentlich genannte betroffene Person und dessen Vater, in deren Rahmen in Indien unbestrittenermassen bereits eine Hausdurchsuchung durchgeführt wurde. Das Ersuchen steht somit in Zusammenhang mit einem laufenden Verfahren und wurde nicht «aufs Geratewohl» gestellt.

**4.1.4** Auf den Einwand des Beschwerdeführers, er habe im fraglichen Zeitraum seinen steuerrechtlichen Wohnsitz gar nicht in Indien gehabt (Beschwerde, Rz. 69) wird nachfolgend im Rahmen der Prüfung der voraussichtlichen Erheblichkeit der zu übermittelnden Informationen einzugehen sein (E. 5.1). Von einer «fishing expedition» kann jedenfalls angesichts der detaillierten Angaben im Ersuchen und des Zusammenhangs mit der in Indien durchgeführten Untersuchung keine Rede sein.

##### **4.2**

**4.2.1** Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, das Ersuchen vom (Datum) betreffe sowohl Steuern unter dem indischen Einkommenssteuergesetz (Income Tax Act) als auch unter dem Black Money Act. Letzterer habe

auch Vermögenssteuern zum Gegenstand. Gemäss Art. 2 Ziff. 1 DBA CH-IN gelte das Abkommen aber nur für die Einkommenssteuern. Die Schweiz dürfe daher keine Amtshilfe leisten (Beschwerde, Rz. 17 ff.).

**4.2.2** Es trifft zu, dass Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN die Vertragsstaaten – anders als die aktuelle Fassung von Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der OECD (nachfolgend: OECD-MA) – nur «betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern» zur Amtshilfe verpflichtet. Dies sind gemäss Art. 2 Abs. 1 Bst. a DBA CH-IN betreffend in Indien die Einkommenssteuern (vgl. E. 2.3; vgl. dazu Urteil des BGer 2C\_542/2018 vom 10. März 2021 E. 2.4). Die Vermögenssteuern werden in Art. 2 Abs. 1 Bst. a DBA CH-IN dagegen nicht genannt. Gemäss der Rechtsprechung ist es jedoch grundsätzlich zulässig, dass im Rahmen der Amtshilfe mit Indien auch Informationen zum Vermögen der betroffenen Person übermittelt werden, da mittels solcher Angaben die gegenüber den Steuerbehörden deklarierten Einkünfte überprüft werden können (vgl. Urteile des BVerfG A-3734/2017 vom 31. August 2020 E. 3.2.2.2 [das BVerfG ist mit Urteil 2C\_790/2020 vom 30. September 2020 nicht auf die gegen dieses Urteil gerichtete Beschwerde eingetreten]; A-1538/2018 vom 11. September 2019 E. 4.3.2). Ist die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Informationen im Hinblick auf die unter das Abkommen fallenden Steuern gegeben, ist die Amtshilfeleistung zulässig, auch wenn im Ersuchen noch weitere, nicht unter das Abkommen fallende Steuern genannt werden (Urteil des BVerfG 2C\_790/2020 vom 30. September 2020 E. 5.1 f.).

**4.2.3** Dem Amtshilfeersuchen vom (Datum) ist zu entnehmen, dass dieses u.a. der Erhebung und Durchsetzung der Steuern gemäss dem indischen Einkommensgesetz und dem Black Money Act dient. Letzteres Gesetz ist, wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, nicht offengelegten ausländischen Einkünften und Vermögenswerten gewidmet und bezweckt u.a. die Erhebung der damit zusammenhängenden Steuern. Damit weist das Ersuchen einen klaren Bezug zu den in den Anwendungsbereich des DBA CH-IN fallenden Einkommenssteuern auf. Wie nachfolgend dargelegt werden wird (E. 5), erweisen sich die ersuchten Informationen auch als voraussichtlich erheblich für die Erhebung bzw. Durchsetzung der Einkommenssteuern betreffend den Beschwerdeführer. Damit ist das Ersuchen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig, auch wenn der im Ersuchen (ebenfalls) genannte Black Money Act auch Vermögenssteuern umfasst (E. 4.2.2). Das vom Beschwerdeführer angeführte Rechtsgutachten eines ehemaligen Präsidenten des indischen Verfassungsgerichts vermag daran nichts zu ändern.

**4.2.4** Überdies sind dem Ersuchen entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers keine Hinweise zu entnehmen, dass das MoF die ersuchten Informationen zur Besteuerung des Vermögens des Beschwerdeführers verwenden will. So hält das MoF vielmehr fest, dass der Beschwerdeführer unter dem *Einkommenssteuergesetz* verpflichtet gewesen sei, seine ausländischen Vermögenswerte und Einkünfte in seiner Steuererklärung anzugeben und dass die Informationen benötigt würden, um die diesbezügliche Situation zu erhellen (Rubrik 12 des Ersuchens). Später präzierte das MoF, dass die Informationen bis zum Steuerjahr 2021 benötigt würden, um die Höhe der nicht deklarierten *Einkünfte* zu bestimmen und zu besteuern (Erläuterungen vom 28. Juni 2022 [act. Nr. 19], Rubrik 1b). Dies lässt darauf schliessen, dass allfällige Informationen zum Vermögen im Zusammenhang mit der Überprüfung und Besteuerung der Einkünfte benötigt werden. Schliesslich schützt auch das Spezialitätsprinzip gegen eine Verwendung der Informationen zu abkommensfremden Zwecken (vgl. E. 2.7 und nachfolgend E. 8).

**4.3** Die Vorinstanz ist zu Recht auf das Amtshilfeersuchen eingetreten (Art. 7 Bst. a und b StAhiG e contrario).

## **5.**

Zur *voraussichtlichen Erheblichkeit* der ersuchten Informationen ist Folgendes festzuhalten:

### **5.1**

**5.1.1** Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, die im Ersuchen geschilderten Korruptionsvorwürfe gegen ihn und seinen Vater seien politisch motiviert und entbehrten jeglicher Grundlage (Beschwerde, Rz. 76 ff.). Die ersuchende Behörde könne keinerlei Beweise vorlegen. Die im Ersuchen genannten Vorwürfe könnten auch sofort und urkundlich widerlegt werden. Dazu beruft er sich auf die bei der Informationsinhaberin edierten Informationen. Diese würden belegen, dass (...).

**5.1.2** Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist die ersuchende Behörde nicht verpflichtet, strikte Beweise des Sachverhalts vorzulegen (E. 2.4.2). Das MoF schildert die Verdachtsmomente gegen den Beschwerdeführer und dessen Vater ausführlich und nachvollziehbar. Ausserdem wurde in diesem Zusammenhang in Indien bereits eine Hausdurchsuchung durchgeführt, bei welcher die indischen Behörden auf die Kontonummer des vom Ersuchen betroffenen Kontos bei der B.\_\_\_\_\_ SA stiessen.

Damit liegen ausreichende Verdachtsmomente für die im Ersuchen geschilderten Vorwürfe vor.

**5.1.3** Es ist nicht Aufgabe des ersuchten Staates, zu entscheiden, ob der im Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt gänzlich der Realität entspricht. Die Rolle der Schweiz als ersuchter Staat 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 (E. 2.4.1). Dies ist vorliegend der Fall: Anhand der edierten Kontoauszüge und -informationen lässt sich überprüfen, ob die darauf befindlichen Vermögenswerte dem Beschwerdeführer möglicherweise als Einkommen zuzurechnen sind bzw. ob dieses Einkommen versteuert wurde. Überdies dürften sich damit die Herkunft und die Verwendung der Gelder nachverfolgen lassen. Damit erweisen sich die Unterlagen als voraussichtlich erheblich.

**5.1.4** Weshalb die Korruptionsvorwürfe anhand der edierten Dokumente widerlegt sein sollen, wird vom Beschwerdeführer im Übrigen nicht substantiiert dargelegt und ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht nachvollziehbar. Den Unterlagen ist u.a. zu entnehmen, dass (...).

Nichts anderes ergibt sich aus dem mit Stellungnahme vom 21. August 2023 nachgereichten Schreiben der «M.\_\_\_\_\_» mit Sitz in (Ort), (Land). Dieses bestätige – so der Beschwerdeführer – dass im Zusammenhang mit (Geschäften) mit der C.\_\_\_\_\_ Ltd. nur Zahlungen an N.\_\_\_\_\_ in Indien, nicht aber an Personen oder Gesellschaften ausserhalb Indiens, geleistet worden seien. Dem Ersuchen ist nicht zu entnehmen, welche ausländischen Unternehmen möglicherweise Provisionszahlungen an den Vater des Beschwerdeführers geleistet haben sollen. Nur schon aus diesem Grund ist das Schreiben der «M.\_\_\_\_\_» nicht geeignet, den im Ersuchen geschilderten Sachverhalt zu widerlegen.

## **5.2**

**5.2.1** Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, im Amtshilfeersuchen würden offensichtlich unzutreffende Angaben zu seinem steuerrechtlichen Wohnsitz gemacht (Beschwerde, Rz. 61 ff.). Im Ersuchen werde pauschal festgehalten, er habe bis zum Steuerjahr 2013-2014 seinen Wohnsitz in Indien gehabt. Dies treffe jedoch nicht zu. Das MoF lege im Ersuchen nicht dar, dass er in den interessierenden Steuerperioden mehr als 182 Tage in Indien verbracht habe, was aber gemäss dem indischen

Einkommenssteuergesetz das relevante Kriterium sei. Er habe seinen Steuerwohnsitz in den Steuerperioden 2012-2014 stets in (Ort) gehabt. Zur Untermauerung dieses Vorbringens reicht er Kopien von ausgefüllten Formularen der US Steuerbehörde (Form 5471 / *Information Return of US Persons with Respect to Certain Foreign Corporations*) für die Steuerjahre 2012-2014 ein. Aus diesen gehe, so weiter der Beschwerdeführer, hervor, dass er seinen Steuerwohnsitz in den fraglichen Jahren in (Ort) gehabt und die Konten der D.\_\_\_\_\_ SA (aufgrund seiner Green Card) gegenüber den US-Steuerbehörden deklariert habe.

**5.2.2** Auf den eingereichten Formularen ist eine Adresse in Dubai angegeben; Ausführungen oder Angaben zum steuerrechtlichen Wohnsitz des Beschwerdeführers sind daraus aber keine zu entnehmen. Im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens muss aber ohnehin nicht weiter auf die Frage eingegangen werden, welche Bedeutung den eingereichten Formularen im Hinblick auf die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes des Beschwerdeführers zukommt. Zum einen räumt der Beschwerdeführer selbst ein, dass er in den streitbetroffenen Steuerjahren zumindest einer beschränkten Steuerpflicht in Indien unterlag (Beschwerde, Rz. 67). Zum anderen wird im Ersuchen geltend gemacht, der Beschwerdeführer habe seinen Wohnsitz bis zum Steuerjahr 2013/2014 in Indien gehabt und es wird eine Adresse in (Ort) bezeichnet (Ersuchen, Ziff. 7 und 12). Damit liegen ausreichende Anhaltspunkte für eine mögliche unbeschränkte Steuerpflicht in Indien vor. Die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im internationalen Verhältnis ist eine materielle Frage, die eine ausführliche Auseinandersetzung mit der konkreten Situation der betroffenen Person erfordert. Gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts obliegt es nicht der Schweiz, diese Frage im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens zu klären (E. 2.3.2.3).

**5.2.3** Der Vollständigkeit halber ist überdies festzuhalten, dass in der Beschwerde vom 15. Mai 2023 nicht bestritten wird, dass der Vater des Beschwerdeführers (die betroffene Person 2) in den streitbetroffenen Steuerjahren seinen Wohnsitz in Indien hatte. Gegenstand der Untersuchung in Indien sind Provisionszahlung, die dieser erhalten und nicht versteuert haben soll. Dabei nimmt das MoF an, die Gelder könnten mittels eines Netzes von Scheinrechnungen und -verträgen auf Bankkonten des Beschwerdeführers oder von von diesem kontrollierten ausländischen Gesellschaften weitergeleitet worden sein (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Es besteht somit auch ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den ersuchten Unterlagen und der Untersuchung, insoweit sie den Vater des

Beschwerdeführers betrifft. Vor diesem Hintergrund wäre die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen selbst dann zu bejahen, wenn der Beschwerdeführer nicht eine vom Ersuchen betroffene steuerpflichtige Person wäre (vgl. Urteil des BGer 2C\_703/2020 vom 15. März 2021 E. 6.4).

### **5.3**

**5.3.1** Der Beschwerdeführer hält weiter fest, selbst die ersuchende Behörde gehe davon aus, dass er nur bis Ende der Steuerperiode 2013/2014, d.h. bis zum 31. März 2014, seinen Wohnsitz in Indien gehabt habe. Es bestehe daher nach diesem Datum keine rechtliche Grundlage für eine Steuerpflicht in Indien mehr. Zumindest für den Zeitraum ab dem 1. April 2014 (bis zur Kontosaldierung) müsse das Amtshilfeersuchen daher abgewiesen werden (Beschwerde, Rz. 71 ff.).

**5.3.2** Dem ist entgegenzuhalten, dass Amtshilfe gestützt auf das DBA CH-IN unabhängig davon zu leisten ist, ob die davon betroffene Person Sitz oder Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten hat (Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN; E. 2.3). Mit der geltend gemachten Ansässigkeit des Beschwerdeführers bis zum Steuerjahr 2013-2014 und seiner (unbestrittenen) beschränkten Steuerpflicht in Indien bestehen ausreichende Anhaltspunkte, um die voraussichtliche Erheblichkeit der ersuchten Information für die Besteuerung des Beschwerdeführers zu bejahen. Es ist daher unerheblich, ob der Beschwerdeführer möglicherweise während eines Teils (oder des gesamten) vom Ersuchen betroffenen Zeitraums nicht mehr im ersuchenden Staat lebte (vgl. Urteil des BGer 2C\_761/2022 vom 1. Juli 2024 E. 4.4.1). Im Übrigen wäre die voraussichtliche Erheblichkeit der Informationen auch im Hinblick auf die Erhebung der Einkommenssteuern der betroffenen Person 2 zu bejahen (vgl. E. 5.2.3).

**5.4** Der Eventualantrag des Beschwerdeführers, das Ersuchen sei im Umfang der Daten, die den Zeitraum ab dem 1. April 2014 bis zur Kontosaldierung betreffen, abzuweisen oder die entsprechenden Angaben in den amtshilfeweise zu übermittelnden Unterlagen zu schwärzen, ist demnach abzuweisen.

**5.5** Zusammengefasst erweisen sich die ersuchten und zur Übermittlung vorgesehenen Informationen als voraussichtlich erheblich.

### **6.**

**6.1** Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, er könnte aufgrund der im Rahmen der Amtshilfe zu übermittelnden Informationen gestützt auf die

rückwirkende Anwendbarkeit des am 1. Juli 2015 in Kraft getretenen indischen Black Money Act einem Strafverfahren ausgesetzt sein. Dies verletze das in Art. 7 Abs. 1 EMRK verankerte Rückwirkungsverbot und verstosse daher gegen den Schweizer *Ordre public*. Die Schweiz sei demnach nicht verpflichtet, die ersuchten Informationen zu erteilen (Beschwerde, Rz. 25-47).

**6.2** Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Verweigerung der Amtshilfe bei einer ernsthaft drohenden Verletzung des strafrechtlichen Rückwirkungsverbot in Anwendung des *Ordre-public*-Vorbehalts grundsätzlich möglich. Im Einzelfall hat die beschwerdeführende Person jedoch «mit genügender Wahrscheinlichkeit» aufzuzeigen, dass ihr tatsächlich eine strafrechtliche Sanktion in Verletzung des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots droht. Bloss verwaltungsrechtliche Verfahren (insbesondere Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren) sind vom strafrechtlichen Rückwirkungsverbot nicht erfasst. Sofern es sich bei den strafrechtlichen Delikten nicht um Steuerdelikte handelt, garantiert überdies bereits das Spezialisierungsprinzip, dass die amtshilfeweise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Amtshilfe verwendet werden (E. 2.8.3; Urteil des BGer 2C\_750/2020 vom 25. März 2021 E. 7.3, 8.3, 9.3.1).

### 6.3

**6.3.1** Vorliegend ist dem Amtshilfeersuchen zu entnehmen, dass eine strafrechtliche Untersuchung gegen den Beschwerdeführer gestützt auf den Black Money Act zumindest nicht ausgeschlossen wird. Unter der Rubrik 12 des Ersuchens wird festgehalten, die Untersuchung könne zu zivil- (Steuer, Zins, Strafzahlung) oder strafrechtlichen Konsequenzen (Strafverfolgung) für betroffene Personen unter dem Black Money Act und dem Income Tax Act führen. Die Höchststrafe unter dem Black Money Act seien zehn Jahre Haft mit Busse. Die vorsätzliche Steuerhinterziehung könne zudem eine Vortat für andere Straftatbestände sein (« [...] *The aforementioned investigation may lead to civil consequences [tax, interest and penalty] and criminal consequences [criminal prosecutions] against relevant persons under the Black Money Act and the Income Tax Act, 1961, besides consequences under other applicable laws. The maximum criminal punishment under the Black Money Act is ten years rigorous imprisonment with fine. Besides, the offence of willful attempt to evade tax, etc. under Section 51 of the Black Money Act is schedule/predicate offence [...]* »). Unter der Rubrik 11 des Ersuchens sind als Verwendungszweck der Informationen («*tax purposes for which the information is requested*») die

Steuererhebung und der Steuerbezug («*determination, assessment and collection of taxes*») sowie die Untersuchung oder strafrechtliche Verfolgung von steuerrechtlichen Angelegenheiten («*investigation or prosecution of tax matters*») angegeben.

**6.3.2** Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kann darin aber noch keine konkrete Androhung eines Steuerstrafverfahrens gestützt auf den Black Money Act gegen ihn erblickt werden. Ähnliche wie die im Ersuchen wiedergegebenen Formulierung finden sich in zahlreichen indischen Amtshilfeersuchen (vgl. etwa die vergleichbaren Formulierungen in den Urteilen des BVGer A-3513/2022 vom 21. September 2023 Sachverhalt Bst. A.a; A-6382/2020 vom 27. Juli 2022 Sachverhalt Bst. A.a). Rechtsprechungsgemäss genügt die blosser Erwähnung des Black Money Acts bzw. einer möglichen zivil- und/oder strafrechtlichen Konsequenz im Rahmen des Ersuchens nicht, um eine tatsächlich drohende Verletzung des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots mit der erforderlichen Wahrscheinlichkeit nachzuweisen (vgl. Urteile des BVGer A-2360/2023 vom 29. Januar 2024 E. 4.3.3; A-5362/2022 vom 22. Oktober 2023 E. 4.3.4; A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 9.3.3.4).

Im Falle des Beschwerdeführers bzw. des streitbetroffenen Ersuchens werden lediglich *mögliche* Verfahren bzw. Konsequenzen («*may lead*») gegen *betroffene* Personen («*relevant persons*») gestützt auf die genannten zwei Gesetze («*Black Money Act and the Income Tax Act*») angekündigt. Welche Art von Verfahren bzw. Konsequenzen im konkreten Fall drohen, wird nicht präzisiert. Es ist somit durchaus möglich, dass die amtshilfweise zu übermittelnden Informationen nur im Rahmen eines Steuer- bzw. Nachsteuerverfahrens (gestützt auf den Black Money Act oder den Income Tax Act) verwendet werden, welches vom Geltungsbereich des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots ohnehin nicht erfasst wäre (vgl. E. 6.2). So wird im Ersuchen ausgeführt, die Informationen würden namentlich benötigt, um die genauen Details der ausländischen Vermögenswerte/Einkünfte des Beschwerdeführers in Erfahrung zu bringen und um diese korrekt zu besteuern (vgl. bereits E. 4.2.3; Ersuchen Rubrik 12, Erläuterungen vom 28. Juni 2022 [act. Nr. 15] Ziff. 1.b). Damit übereinstimmend wird im Einleitungsschreiben zum Ersuchen festgehalten, die Informationen seien voraussichtlich erheblich für die Durchsetzung der indischen Einkommenssteuer («*[...] foreseeably relevant for the purposes of implementation of the Indian Income-tax laws*»; vgl. act. Nr. 1, S. 2 Ziff. 2). Auch wurde die Hausdurchsuchung in Indien gestützt auf das Einkommenssteuergesetz und nicht den Black Money Act durchgeführt (vgl. Sachverhalt Bst. A.b). Abgesehen von

dem pauschalen Hinweis im Ersuchen auf den Tatbestand der Steuerhinterziehung («*the offence of willful attempt to evade tax*») im Ersuchen präsentiert der Beschwerdeführer keine konkreten Hinweise, dass ihm persönlich ein Steuerstrafverfahren gestützt auf den Black Money Act drohen könnte. Rechtsprechungsgemäss liegen damit keine hinreichend konkreten Anhaltspunkte für eine drohende Strafverfolgung wegen Steuerdelikten gestützt auf den Black Money Act vor.

**6.3.3** Der Vollständigkeit halber ist zudem Folgendes festzuhalten: Selbst wenn – entgegen des in E. 6.3.2 Ausgeführten – vorliegend davon auszugehen wäre, dass dem Beschwerdeführer ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung gestützt auf den Black Money Act droht, wäre damit jedenfalls noch keine *konkret drohende Verletzung des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots* ausgewiesen. Der Beschwerdeführer beruft sich in diesem Zusammenhang im Wesentlichen auf ein Rechtsgutachten eines ehemaligen indischen Verfassungsrichters und auf zwei Kommentierungen. In diesen wird im Ergebnis festgehalten, der Black Money Act sei ein rückwirkend anwendbares Gesetz, welches es den indischen Steuerbehörden erlaube, strengere strafrechtliche Sanktionen zu verhängen als diejenigen, die im Zeitpunkt der Ausübung der Delikte möglich gewesen wären. Auch sei es möglich, Steuerpflichtige für Taten zu belangen, die zum Zeitpunkt ihrer Begehung noch keine Straftaten waren und in Fällen, die ansonsten der Verjährung unterliegen würden, strafrechtliche Ermittlungen einzuleiten (vgl. Beschwerdebeilage Nr. 7; Beschwerde Rz. 39 ff.). Solchen Rechtsgutachten ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht die Qualität von Beweismitteln, sondern lediglich von blossen Parteibehauptungen zuzumessen (BGE 141 III 433 E. 2.3; Urteil des BGer 2C\_750 vom 25. März 2021 E. 9.3.2). Dass die strafrechtlichen Bestimmungen des Black Money Act betreffend Steuerhinterziehung tatsächlich rückwirkend angewandt würden, ist damit noch nicht nachgewiesen. Immerhin ist das strafrechtliche Rückwirkungsverbot auch in Art. 20 Abs. 1 der Verfassung Indiens (Fassung vom 1. Mai 2024) verankert («*No person shall be convicted of any offence except for violation of a law in force at the time of the commission of the Act charged as an offence, nor be subjected to a penalty greater than that which might have been inflicted under the law in force at the time of the commission of the offence*»; vgl. dazu Urteil des BVGer A-3332/2020 vom 11. Januar 2023 E. 9.3.3.4). Weshalb die indischen Behörden diese Verfassungsbestimmung bei der Anwendung des Black Money Act missachten sollten bzw. weshalb es ihm nicht möglich sein sollte, eine möglicherweise drohende Verletzung des strafrechtlichen Rückwirkungsverbots vor den indischen Gerichten geltend zu machen, wird vom

Beschwerdeführer nicht dargelegt. Auch aus diesem Grund hat er einen drohenden Verstoss gegen das strafrechtliche Rückwirkungsgebot nicht mit genügender Wahrscheinlichkeit aufgezeigt.

## 7.

**7.1** Der Beschwerdeführer ist weiter der Auffassung, das Ersuchen verletze das Subsidiaritätsprinzip. Er habe jederzeit mit den indischen Steuer- und Strafuntersuchungsbehörden kooperiert, sei aber nie um Offenlegung der Bankunterlagen betreffend das Konto der D. \_\_\_\_\_ SA bei der Informationsinhaberin ersucht worden (Beschwerde, Rz. 82 ff.).

**7.2** Die Vorinstanz hält in Ziff. 2 der Schlussverfügung vom 13. April 2023 fest, dass nur Informationen betreffend den Zeitraum bis zum 31. März 2021 übermittelt werden könnten, da das indische Steuerjahr 2020/2021 (recte: 2021/2022) zum Zeitpunkt des Ersuchens am (Datum) noch nicht abgelaufen gewesen sei. Im Übrigen hält sie im Rahmen der Erwägungen fest, dass gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip davon ausgegangen werden könne, dass alle nach dem innerstaatlichen Steuerverfahren üblichen Auskunftsquellen im ersuchenden Staat ausgeschöpft worden seien.

## 7.3

**7.3.1** Das MoF bestätigt im Ersuchen ausdrücklich, dass die indischen Steuerbehörden sämtliche Wege ausgeschöpft hätten, um die ersuchten Informationen in Indien zu beschaffen, mit Ausnahme derjenigen, die zu unverhältnismässigen Umtrieben geführt hätten (act. 1 S. 2 Ziff. 3; Ersuchen, Rubrik 18.d). Weiter wird im Ersuchen im Rahmen des Sachverhalts ausgeführt, es sei an der Adresse des Beschwerdeführers in Indien eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden. Der Beschwerdeführer habe daran nicht teilgenommen und auf zahlreiche an ihn gerichtete Aufforderungen («*summons*») nicht reagiert (Ersuchen, Rubrik 12).

**7.3.2** Rechtsprechungsgemäss besteht kein Anlass, an dieser Erklärung zu zweifeln, es sei denn, es liegt ein gegen die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips sprechendes konkretes Element vor, das ernsthaften Zweifel an der Richtigkeit der Erklärung begründet (vgl. E. 2.6.3).

**7.3.3** Die pauschalen Bestreitungen des Beschwerdeführers sind nicht geeignet, solche Zweifel zu begründen. Das MoF geht gemäss dem im Ersuchen geschilderten Sachverhalt davon aus, dass der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung für das Steuerjahr 2013/2014 entgegen seiner

Pflicht das streitbetroffene Konto bei der B. \_\_\_\_\_ SA nicht angegeben hat. Dieses Konto würde – so der Verdacht – über eine von ihm beherrschte, nicht namentlich genannte Gesellschaft gehalten. Da das MoF die angeforderten Unterlagen nicht im Rahmen der Hausdurchsuchung sicherstellen konnte, keinen direkten Zugang zu Schweizer Bankkonten hat und auch nicht direkt auf die ihr nicht namentlich bekannte Gesellschaft einwirken konnte, konnte sie gar nicht anders als den Amtshilfeweg zu beschreiten (vgl. für einen vergleichbaren Sachverhalt: Urteil des BVGer A-223/2019 vom 29. Oktober 2019 E. 4.1.3). Das Subsidiaritätsprinzip ist damit gewahrt. Ob es das MoF tatsächlich unterlassen hat, den Beschwerdeführer aufzufordern, die Belege betreffend das Konto bei der B. \_\_\_\_\_ SA einzureichen, kann dabei aber letztlich offenbleiben. Rechtsprechungsgemäss ist es nämlich nicht erforderlich, dass sich der ersuchende Staat zuerst an den Steuerpflichtigen wendet, wenn dieser verdächtigt wird, dem ersuchenden Staat nicht alle seine im Ausland gehaltenen Vermögenswerte korrekt gemeldet zu haben (vgl. E. 2.6.2).

**7.4** Zusammengefasst hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass das Ersuchen vom (Datum) das Subsidiaritätsprinzip nicht verletzt.

## **8.**

**8.1** Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, das Ersuchen verletze das Spezialitätsprinzip (Beschwerde, Rz. 48 ff.). Aus der Sachverhaltsbeschreibung der ersuchenden Behörde ergebe sich, dass gegenüber seinem Vater (sowie ihm selbst als angeblichen Komplizen) der Tatverdacht der passiven Korruption sowie der Geldwäscherei im Vordergrund stehe. Es ergebe sich zwanglos aus dem Amtshilfeersuchen, dass die von der Schweiz ersuchten Bankdaten auch in einem Strafverfahren wegen passiver Korruption oder Geldwäscherei verwendet würden. Überdies würde im bereits erwähnten Rechtsgutachten des ehemaligen indischen Verfassungsgerichtspräsidenten bestätigt, dass das MoF alle im Rahmen der Amtshilfe erhaltenen Informationen mit anderen Behörden, inkl. der Strafverfolgungsbehörden, teilen würde. Dies zeige auch die Praxis. Verschiedene Länder, darunter Deutschland und Grossbritannien, hätten bereits gegen diese widerrechtliche Praxis der indischen Steuerbehörden offiziell protestiert. Dazu legt er u.a. einen Zeitungsartikel des *The Indian Express* mit dem Titel «*First Germany, now UK objects to India «breach» of secret bank data*» ins Recht.

## **8.2**

**8.2.1** Wie der Beschwerdeführer zutreffend festhält, wäre eine Verwendung der amtshilfeweise zu übermittelnden Informationen für Zwecke der Strafverfolgung ausserhalb des Steuerbereichs – so namentlich wegen Geldwäscherei oder passiver Korruption – nur nach vorgängiger Genehmigung durch die schweizerischen Behörden zulässig (vgl. E. 2.7.2). Eine solche Genehmigung ist vorliegend nicht aktenkundig. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sind jedoch weder dem Ersuchen vom (Datum) noch den Erläuterungen vom 28. Juni 2022 konkrete Hinweise zu entnehmen, dass die Informationen in Strafverfahren wegen passiver Korruption oder Geldwäscherei verwendet werden bzw. diese Vorwürfe für die ersuchende Behörde «im Vordergrund» stehen könnten. Vielmehr geht aus diesen wie oben dargelegt hervor, dass mit dem Ersuchen steuerrechtliche Zwecke verfolgt werden und die Sicherstellung der korrekten Besteuerung angestrebt wird (vgl. E. 4.2.3, 6.3.2). Zudem bestätigt das MoF in Rubrik 18 des Ersuchens ausdrücklich, dass die erhaltenen Informationen geheim gehalten und nur für die Zwecke gemäss dem DBA CH-IN verwendet werden. Auch die ESTV wird das MoF gemäss Ziff. 3 der Schlussverfügung vom 13. April 2023 nochmals ausdrücklich auf das Spezialitätsprinzip hinweisen.

**8.2.2** Der vom Beschwerdeführer eingereichte Zeitungsartikel datiert entgegen seinen Angaben nicht vom 16. Dezember 2019, sondern vom 18. April 2015 (act. Nr. 47, Beilage 12). Das Bundesverwaltungsgericht hat in Zusammenhang damit bereits in einem früheren Urteil festgehalten, dass sich daraus keine Anhaltspunkte für eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips ergeben (vgl. Urteil des BVGer A-5362/2022 vom 22. Oktober 2023 E. 4.3.4). Zum einen ist der Artikel über neun Jahre alt, woraus bereits folgt, dass dieser keinen Einfluss auf die Beurteilung der Lage zum heutigen Zeitpunkt hat. Zum anderen betonen die indischen Behörden darin aber auch, dass sie nicht an der Weitergabe der Informationen beteiligt gewesen seien und es wurde erwähnt, dass Massnahmen zur Vermeidung von Datenmissbrauch ergriffen worden seien.

Auch dem Rechtsgutachten des ehemaligen indischen Verfassungsrichters sind keine konkreten Hinweise auf eine mögliche Verletzung des Spezialitätsprinzips zu entnehmen. In diesem wird in Rz. 3.22 ff. festgehalten, dass die indischen Steuerbehörden gestützt auf Abschnitt 138 des Einkommenssteuergesetzes befugt seien, Informationen zu Steuerzahlern mit anderen Vollzugsbehörden (einschliesslich Strafverfolgungsbehörden) zu teilen. Darin kann jedoch noch keine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips erkannt werden: Zum einen dürfen amtshilfeweise übermittelte

Informationen rechtsprechungsgemäss auch Strafverfolgungsbehörden zugänglich gemacht werden, sofern diese mit steuerstrafrechtliche Verfahren betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern befasst sind (E. 2.7.1). Zum anderen nimmt die zitierte Bestimmung nicht speziell auf Informationen, die im Rahmen eines *Amtshilfeverfahrens* übermittelt wurden, Bezug. Dies ist insofern relevant, als im Rahmen der Amtshilfe übermittelte Informationen besonderen Geheimhaltungspflichten unterliegen. Aufgrund des Wortlauts der zitierten Bestimmung scheint es grundsätzlich möglich, diesem Umstand Rechnung zu tragen. Denn gemäss Abs. 2 der vom Beschwerdeführer zitierten Bestimmung kann die Regierung anordnen, dass keine Informationen geteilt werden, etwa um der Praxis, Gewohnheitsrecht oder «anderen Faktoren» Rechnung zu tragen (vgl. Beschwerdebeilage 7, S. 12 und der darin wiedergegebene Wortlaut). Es folgt somit aus der zitierten Bestimmung in keiner Weise, dass die indischen Behörden im vorliegenden Fall die Informationen in Verletzung ihrer staatsvertraglichen Pflichten im Rahmen von (allgemein)strafrechtlichen Verfahren verwenden würden. Insoweit der Autor des Rechtsgutachtens im Übrigen die drohende Verletzung des DBA CH-IN mit Verweis auf den bereits erwähnten Zeitungsartikel vom 18. April 2015 begründet, kann auf das zu Beginn dieser Erwägung Ausgeführte verwiesen werden. Auch den mit Stellungnahme vom 21. August 2023 nachgereichten allgemeinen Dokumenten (Beschluss des Indischen Central Board of Direct Taxes vom 21. Juli 2020; Abschnitt 66 des indischen Gesetzes zur Verhinderung der Geldwäsche; indische Rechtsprechung) sind keine konkreten Anhaltspunkte für eine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips im konkreten Fall zu entnehmen.

**8.2.3** Zusammenfassend liegen keine Anhaltspunkte vor, dass die indischen Behörden das Spezialitätsprinzip verletzen könnten. Rechtsprechungsgemäss hat die Schweiz als ersuchter Staat aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips darauf zu vertrauen, dass sich Indien seinen vertraglichen Verpflichtungen entsprechend verhalten wird. Mangels konkreter Anhaltspunkte auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat ist auch keine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. E. 2.5.1 und 2.7.2).

## **9.**

**9.1** Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, das Ersuchen vom (Datum) verletze das Reziprozitätsprinzip. Die von der Schweiz verlangten Informationen hätten nach indischem Recht nicht erhältlich gemacht werden können. Um Anspruch auf Einsicht in die Bankkontoinformationen der

(ehemaligen) D.\_\_\_\_\_ SA zu haben, müsste diese als in Indien steueransässig qualifiziert werden und es müsste zunächst ein Unternehmenssteuerverfahren in Bezug auf diese Gesellschaft eingeleitet werden. Das MoF habe gemäss dem innerstaatlichen Recht keinen Anspruch, im Rahmen eines Verfahrens gegen einen Aktionär Unterlagen über die Bankkonten einer von ihm gehaltenen Gesellschaft anzufordern (Beschwerde, Rz. 88 ff.).

## **9.2**

**9.2.1** Das MoF bestätigt in Ziff. 3 des Begleitschreibens und Rubrik 18.b des Ersuchens ausdrücklich, dass die ersuchten Informationen nach den Gesetzen und der Verwaltungspraxis Indiens beschafft werden könnten (Sachverhalt Bst. A.c; act. Nr. 1, S. 3 und 6).

**9.2.2** Liegt eine entsprechende Bestätigung des ersuchenden Staates vor, darf der um Amtshilfe ersuchte Staat die Gewährung von Amtshilfe wegen fehlender Reziprozität nur dann ablehnen, wenn er Gründe dafür hat, dass die abgegebene Erklärung klarerweise unzutreffend ist (vgl. E. 2.8). Dies ist vorliegend nicht der Fall: Der Beschwerdeführer stützt sich für seine Behauptung, die ersuchten Informationen könnten in Indien nicht beschafft werden, auf keinerlei Quellen. Auch setzt er sich in keiner Weise mit der konkreten Situation einer bereits seit Jahren aufgelösten Gesellschaft auseinander, bei der zudem der Verdacht besteht, dass sie als (privates) Anlagevehikel des mutmasslichen Einzelaktionärs geführt wurde. Unter diesen Umständen ist eine Verletzung des Reziprozitätsgrundsatzes klarerweise nicht dargetan.

## **10.**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz mit Schlussverfügung vom 13. April 2023 zu Recht festgehalten, dass dem Amtshilfeersuchen zu entsprechen ist. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.4.3).

## **11.**

**11.1** Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 2'500.– festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

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

**12.**

Dieser Entscheid auf dem Gebiet der internationalen Amtshilfe in Steuer-sachen kann gemäss Art. 83 Bst. h BGG innerhalb von 10 Tagen nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundes-gericht weitergezogen werden, wenn sich eine Rechtsfrage von grundsätz-licher Bedeutung stellt oder wenn es sich aus anderen Gründen um einen besonders bedeutenden Fall im Sinn von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

*(Das Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)*

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in derselben Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Iris Widmer

Anna Begemann

**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:

Zustellung erfolgt an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)