



Abteilung I
A-5362/2022

Urteil vom 22. Oktober 2023

Besetzung

Richter Jürg Steiger (Vorsitz),
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Katharina Meienberg.

Parteien

1. **A.** _____,

2. **B.** _____,

beide vertreten durch
LALIVE Rechtsanwälte,

3. **C.** _____,

vertreten durch
ALTENBURGER LTD legal + tax,

Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-IN).

Sachverhalt:

A.

A.a Das Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, von Indien (nachfolgend: MoF) hat mit Schreiben vom 25. August 2021 ein Amtshilfeersuchen gestützt 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 (DBA CH-IN; SR 0.672.942.31) betreffend C._____ (nachfolgend: betroffene Person oder Beschwerdeführer 3), an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) gerichtet (Akten der ESTV 1, nachfolgend: act. 1). Sie ergänzte dieses Gesuch auf Rückfrage der ESTV (act. 3) am 22. Juni 2022 (act. 8).

A.b Zum Sachverhalt führte das MoF zusammengefasst aus, es führe in Indien gegen die betroffene Person Ermittlungen in Bezug auf nicht deklariertes in- und ausländisches Einkommen und Vermögen sowie betreffend Steuerhinterziehung. Bei der betroffenen Person sei eine Hausdurchsuchung durchgeführt worden und u.a. ein USB-Stick mit Daten gefunden worden. Aus diesen sei ersichtlich, dass die betroffene Person Zahlungsein- und -ausgänge auf verschiedenen ausländischen Bankkonten getätigt habe und mehrere verdeckte Unternehmen führe. In diesem Zusammenhang seien Kontobewegungen bzw. Überweisungsaufträge an A._____ und/oder B._____ (nachfolgend beschwerdeberechtigte Personen oder Beschwerdeführer 1 und 2) aufgefallen, die in Zusammenhang mit der betroffenen Person stünden. Konkret habe die betroffene Person Anweisungen zur Überweisung von Geldern an die beschwerdeberechtigten Personen gegeben, weshalb davon ausgegangen werde, dass die betroffene Person die tatsächliche wirtschaftliche Berechtigung am Vermögen auf den Bankkonten der beschwerdeberechtigten Personen habe und diese benutze, um ausländisches Vermögen zu bewegen respektive zu verstecken. Entsprechend werde vermutet, dass das Vermögen auf den Bankkonten der beschwerdeberechtigten Personen der betroffenen Person zuzurechnen und in Indien als Einkommen zu besteuern sei. Daher werde um die Informationen in Zusammenhang mit den schweizerischen Bankkonten der beschwerdeberechtigten Personen bei der Bank A._____, (nachfolgend: Bank 1) gebeten:

1. Copy of bank statement of Bank A In name of A._____ &/or B._____ and other relevant bank accounts since April 1, 2011 to 31.03.2019 including the narration of debit and credit entries of all the transactions of the

said account number along with the other relevant account numbers. The following information related to the aforesaid account:

- a. Account opening forms, customer due diligence details, beneficial ownership declaration form along with all the other Know Your Customer (KYC) documents submitted at the time of opening of the accounts or subsequently.
 - b. Nature of transactions held in the accounts such as shares, bonds, debentures, bank account deposits etc.
 - c. Details in respect of all the credits and debits worth USD 25000 or above in the accounts such as name, address and account number of the remitter, name and address of the receiving bank.
 - d. copy of all the correspondences held/advisory issued in connection with the opening of the account and operation of the account including through email, whatsapp, telephone or any other mode.
2. Copy of ledger account in the books of account of A._____ &/or B._____ for the transactions entered with D._____, A._____ Ltd., B._____ Gesellschaft, C._____ Ltd., D._____ Gesellschaft, C._____ and related parties.

A.c Das MoF hat im Amtshilfeersuchen erklärt, dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und ausserdem im Einklang mit dem DBA CH-IN stünde. Die erhaltenen Informationen würden vertraulich behandelt und nur in Zusammenhang mit unter dem DBA CH-IN zulässigen Zwecken verwendet. Ebenso hat das MoF festgehalten, dass die Informationen unter vergleichbaren Umständen nach innerstaatlichem Recht und im üblichen Rahmen ihrer Verwaltungspraxis eingeholt werden könnten. Sodann seien alle innerstaatlichen Möglichkeiten, die Informationen zu beschaffen ausgeschöpft worden, ausser solche, die einen unverhältnismässigen Aufwand bedeuten würden.

A.d Nach entsprechender Editionsverfügung der ESTV (act. 9) edierte die Bank 1 die ersuchten Unterlagen (act. 11).

A.e Die ESTV informierte die betroffene Person über ihre Rechtsanwältin über das Amtshilfeersuchen (act. 15). Die Bank 1 teilte der ESTV mit Schreiben vom 11. Juli 2022 mit, dass sie die beschwerdeberechtigten Personen über das Verfahren orientiert hat (act. 11).

A.f Mit zwei Schreiben vom 25. August 2022 reichten die beschwerdeberechtigten Personen jeweils eine gleichlautende Stellungnahme bei der

ESTV ein und beantragten im Hauptpunkt, auf das Amtshilfeersuchen sei nicht einzutreten, das Amtshilfeverfahren sei einzustellen und es sei keine Amtshilfe zu gewähren (act. 30 und 31).

A.g Mit Eingabe vom 25. August 2022 reichte die betroffene Person eine Stellungnahme ein und beantragte im Hauptpunkt, das Amtshilfeersuchen sei abzuweisen (act. 32).

B.

Mit Schlussverfügungen vom 19. Oktober 2022 behandelte die ESTV das Amtshilfeersuchen und entschied, dem MoF in Bezug auf die betroffene Person Amtshilfe zu leisten (act. 36 und 37).

C.

Mit Eingabe vom 21. November 2022 reichen die beschwerdeberechtigten Personen (nachfolgend: Beschwerdeführer 1 und 2) beim Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde (Verfahrensnummer A-5362/2022) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 19. Oktober 2022 ein und beantragen Folgendes:

1. Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 19. Oktober 2022 (...) sei aufzuheben und auf das Ersuchen des Ministry of Finance (MoF), Indien vom 8. September 2021, ergänzt am 22. Juni 2022, sei nicht einzutreten, eventualiter sei es abzuweisen.
2. Eventualiter: Die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 19. Oktober 2022 (...) sei aufzuheben und das Verfahren zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Beschwerdeführer 1 und 2 und zum neuen Entscheid an die Vorinstanz ESTV zurückzuweisen.
3. Subeventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV vom 19. Oktober 2022 (...) aufzuheben und das Verfahren an die ESTV zurückzuweisen und diese anzuweisen, ausschliesslich Enclosure 04 mit folgender Antwort an das MoF zu übermitteln: *«Bank A. _____ provides you with the copy of the ledger account in Enclosure 04.»*
4. Sub-subeventualiter sei die Schlussverfügung der ESTV vom 19. Oktober 2022 (...) aufzuheben und das Verfahren an die ESTV zurückzuweisen und diese anzuweisen, vor der Übermittlung an das MoF folgende Informationen auszusondern und zu schwärzen:
 1. Enclosure 01: Es sind die folgenden Informationen auszusondern und vor der Übermittlung zu schwärzen:
 - a) S. 2: Adresse der Beschwerdeführer «(...)» und Geburtsdaten der Beschwerdeführer «(...)» und «(...)»;

- b) S. 4: Die Telefon- und Faxnummern (...); (...); (...); (...)
 - c) S. 4: die E-Mail-Adresse des Beschwerdeführers 1 «(...);
 - d) S. 9 f.: Passkopien der Beschwerdeführer;
 - e) S. 11: Adresse der Beschwerdeführer «(...);
 - f) S. 13: Adresse der Beschwerdeführer «(...);
 - g) S. 15 und 20: Die Geburtsdaten der Beschwerdeführer «(...)», «(...)», Inhalt des Felds Nr. 1: «(...)» und auf S. 15 zusätzlich im Feld Nr. 3: «(...)»;
 - h) S. 16 und 21 f.: gesamter Inhalt;
 - i) S. 18 f. und 23 f.: «(...)», «(...)», «(...)» und gesamter Inhalt ab dem Kapitel Source of Wealth einschliesslich «Liquid Assets» und «Non Liquid Assets»;
 - j) S. 25: In Ziffer 1 «(...)», in Ziffer 2 «(...)», in Ziffer 3 «(...)» und «(...)», gesamte Ziffer 5-9;
 - k) S. 26: gesamter Inhalt mit Ausnahme der Ziffern 16 und 17;
 - l) S. 27-128: gesamter Inhalt.
2. Enclosure 02: Es seien sämtliche Seiten des Enclosure 02 auszu-sondern und sämtliche Angaben zu schwärzen, ausser den folgen-den Angaben:
- a) S. 9: Transaktion mit Datum 16.05.2011, Ref. No (...), betr. (...);
 - b) S. 16: Transaktion mit Datum 18.07.2011, Ref. No. (...), betr. (...);
 - c) S. 18: Transaktion mit Datum 05.10.2011, Ref. No. (...), betr. (...);
 - d) S. 65: Transaktion mit Datum 02.08.2013, Ref. No. (...), betr. (...);
 - e) S. 66 Transaktion mit Datum 21.08.2013, Ref. No. (...), betr. (...).
3. Enclosure 03: Es seien sämtliche Seiten des Enclosure 03 auszu-sondern und sämtliche Angaben zu schwärzen, ausser den folgen-den Seiten:
- a) S. 19;
 - b) S. 20;
 - c) S. 21;
 - d) S. 27;
 - e) S. 28.

5. Dem Beschwerdeführer 1 und der Beschwerdeführerin 2 sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.
6. Die Verfahrenskosten seien dem Staat aufzuerlegen.

In prozessualer Hinsicht beantragten sie Einsicht in die Akten der Vorinstanz auch betreffend die vom Amtshilfeersuchen betroffene Person (den Beschwerdeführer 3).

D. Mit Eingabe vom 21. November 2022 erhebt auch die betroffene Person (nachfolgend: Beschwerdeführer 3) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (Verfahrensnummer A-5414/2022) und beantragt die Aufhebung der Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022 mit folgenden Anträgen:

1. Das Amtshilfeersuchen des Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, Government of India, vom 25. August 2021 sei abzuweisen und es sei keine Amtshilfe zu gewähren.
2. Eventualiter, sei[en] im Falle der Amtshilfe an das Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, Government of India, die zu übermittelnden Informationen auf die im Informationsschreiben vom 4. August 2022 (Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022, Dispositiv-Ziffer 1, 2 und 3) enthaltenen Antworten zu beschränken OHNE Enclosures 01-04 gemäss USB-Stick (...). (Eventualantrag 1)
3. Subeventualiter seien im Falle der Amtshilfe an das Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, Government of India, in den zur Auslieferung bestimmten Dokumenten diejenigen Passagen zu schwärzen, welche nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens sind und welche Gesellschaften, Personen oder Konti betreffen, welche keinen Bezug zum vorliegenden Amtshilfeersuchen aufweisen, namentlich Dokumente und Unterlagen vor dem 1. Juli 2015. (Eventualantrag 2)
4. Die Informationen und Unterlagen gemäss der Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022 und/oder dem Informationsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 4. August 2022 und den darin erwähnten Beilagen (USB-Stick) seien nach Abschluss des vorliegenden Verfahrens zu vernichten.
5. Der Steuerpflichtige beantragt zur Wahrung seines rechtlichen Gehörs die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.
6. Dem Beschwerdeführer seien ausgangsgemäss keine Kosten aufzuerlegen und eine Entschädigung zzgl. MWST zuzusprechen.

Der Beschwerdeführer 3 stellt in verfahrensrechtlicher Hinsicht neben dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung auch einen Antrag

auf Beizug der Akten aus dem abgeschlossenen Verfahren der Vorinstanz Ref. (...).

E.

E.a Mit Schreiben vom 2. Dezember 2022 beantragt die Vorinstanz die Vereinigung der Verfahren A-5362/2022 und A-5414/2022. Die beiden Verfahren betreffen die gleiche Sache, das vor der Vorinstanz geführte Amtshilfeverfahren Ref. Nr. (...). Diesem liege das gleiche Amtshilfeersuchen des MoF vom 25. August 2021 zugrunde.

E.b Die Beschwerdeführer 1 und 2 und der Beschwerdeführer 3 haben in ihren anschliessenden Stellungnahmen keine Einwände gegen die Vereinigung der Verfahren vorgebracht.

E.c Mit Zwischenverfügung vom 18. Januar 2023 verfügt das Bundesverwaltungsgericht die Vereinigung der Verfahren A-5362/2022 und A-5414/2022. Das Verfahren wurde unter der Verfahrensnummer A-5362/2022 fortgeführt.

F.

Mit Vernehmlassung vom 21. Februar 2023 beantragt die Vorinstanz die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden, die Gutheissung des Akteneinsichtsgesuchs der Beschwerdeführer 1 und 2 sowie die kostenpflichtige Abweisung des Gesuchs um mündliche Verhandlung des Beschwerdeführers 3.

G.

Mit Stellungnahme vom 20. April 2023 halten die Beschwerdeführer 1 und 2 – nach erfolgter Gewährung der Akteneinsicht – vollumfänglich an ihren Anträgen fest und replizieren auf die Vernehmlassung der Vorinstanz.

H.

Mit Eingabe ebenfalls vom 20. April 2023 reicht auch der Beschwerdeführer 3 – nach Akteneinsicht – eine Stellungnahme ein, in welcher er an den gestellten Anträgen vollumfänglich festhält und ergänzende Ausführungen zur Vernehmlassung der Vorinstanz macht.

I.

Mit Eingabe vom 28. Mai 2023 verzichtet die Vorinstanz auf eine weitere Stellungnahme und verweist auf ihre bisherige Eingabe und die Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022.

Auf die übrigen Ausführungen der Parteien und die Akten wird – sofern und soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen des MoF zugrunde, welches sich auf das DBA CH-IN und auf das Protokoll vom 30. August 2010 (Protokoll zur Änderung des Abkommens zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen mit Protokoll, unterzeichnet am 2. November 1994 in Neu Dehli, geändert durch das am 16. Februar 2000 in Neu Dehli unterzeichnete Zusatzprotokoll, in Kraft seit 7. Oktober 2011; ebenfalls publiziert unter SR 0.672.942.31; AS 2011 4617, BBl 2010 8827 [nachfolgend: Änderungsprotokoll]) stützt.

1.2 Das Verfahren richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG; SR 651.1; vgl. Art. 24 StAhiG e contrario). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-IN (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.3 Gemäss Art. 19 Abs. 5 StAhiG gelten die Bestimmungen über die Bundesrechtspflege, soweit das StAhiG keine abweichenden Bestimmungen enthält. Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32) beurteilt dieses die Beschwerden gegen die Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe und folglich der Amtshilfe im Rahmen des DBA CH-IN (vgl. Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2).

1.4 Das vorliegende Amtshilfeersuchen wurde vom MoF an die Schweiz gestellt. Die ESTV ist gemäss Art. 2 StAhiG für den Vollzug der Amtshilfe in der Schweiz zuständig. Die ESTV ist also zuständige Behörde und eine gesetzliche Vorinstanz des Bundesverwaltungsgerichts. Die Zuständigkeit

des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

1.5 Gemäss dem vorliegenden Amtshilfeersuchen führen die indischen Steuerbehörden eine Untersuchung in Bezug auf den Beschwerdeführer 3 durch. Er ist damit die von den Amtshilfeersuchen formell betroffene Person und zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Die Beschwerdeführer 1 und 2 sind aufgrund der sie betreffenden Informationen ebenfalls beschwerdeberechtigt. Die zwischenzeitlich vereinigten Beschwerden wurden 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 Beschwerden ist einzutreten.

1.6 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.

2.1 Zunächst ist die Rüge der Beschwerdeführer 1 und 2, die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie ihnen keine Einsicht in die Akten betreffend den Beschwerdeführer 3 gewährt habe, zu prüfen.

2.2 Die Vorinstanz führt zu diesem Punkt aus, die Beschwerdeführer 1 und 2 seien beschwerdeberechtigte Personen, nicht jedoch die vom Amtshilfeersuchen betroffenen Personen, weshalb diesen «nur» die für sie entscheid wesentlichen Unterlagen zuzustellen seien. Es hätten Geheimhaltungsinteressen – zu diesen gehöre auch das Anwaltsgeheimnis – gegen eine Offenlegung der Akten der betroffenen Person gesprochen.

2.3

2.3.1 Im Sinne einer allgemeinen Verfahrensgarantie haben Parteien gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser Anspruch verleiht den Betroffenen insbesondere das Recht, vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids Einsicht in die Akten zu nehmen (statt vieler: BGE 140 V 464 E. 4.1; 133 I 270 E. 3.1). Sinn und Zweck der Akteneinsicht ist, dass die Parteien die Elemente kennen, die für den Entscheid der Behörde bzw. des Gerichts möglicherweise relevant sein können (BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, in:

Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2016, Art. 26 N 32). Wenn Geheimhaltungsgründe vorliegen, ist aufgrund einer Interessenabwägung zwischen dem Geheimhaltungsinteresse einerseits und dem Interesse auf Akteneinsicht andererseits abzuwägen, wobei das Verhältnismässigkeitsprinzip wegleitend ist (Art. 5 Abs. 2 BV; BERNHARD WALDMANN/MAGNUS OESCHGER, a.a.O., Art. 27 N. 3 ff.).

2.3.2 Im Bereich der internationalen Steueramtshilfe wird (für das Verfahren vor der ESTV) das Recht auf Akteneinsicht explizit in Art. 15 StAhiG festgehalten. Gemäss Art. 15 Abs. 1 StAhiG können sich die beschwerdeberechtigten Personen am Verfahren beteiligen und Einsicht in die Akten nehmen. Die ESTV kann die Einsicht in gewisse Aktenstücke nach Massgabe von Art. 27 VwVG verweigern, soweit die ausländische Behörde Geheimhaltungsgründe hinsichtlich dieser Aktenstücke glaubhaft macht (Art. 15 Abs. 2 StAhiG; vgl. auch Urteil des BGer 2C_112/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3). Im Übrigen finden die Bestimmungen des VwVG Anwendung, soweit das StAhiG nichts anderes bestimmt (vgl. Art. 5 Abs. 1 StAhiG).

2.3.3 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Dessen Verletzung führt in der Regel ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Rechtsprechungsgemäss kann eine nicht schwerwiegende Verletzung jedoch als geheilt gelten, wenn die verletzte Partei die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei prüfen kann (vgl. BGE 142 II 218 E. 2.8.1). Darüber hinaus ist – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; Urteile des BVerfG A-1336/2020 vom 12. Oktober 2021 E. 2.2; A-714/2018 vom 23. Januar 2019 E. 3.2).

2.4 Die Vorbringen der Beschwerdeführenden 1 und 2 betreffend Verletzung des Akteneinsichtsrecht erweisen sich als unbegründet. Den Beschwerdeführenden 1 und 2 ist nämlich im vorinstanzlichen Verfahren Akteneinsicht betreffend alle sie betreffenden bzw. entscheiderelevanten

Dokumente und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben worden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, sind die Beschwerdeführer 1 und 2 im Rahmen des Amtshilfeverfahrens Kontoinhaber und damit zwar beschwerdeberechtigte, nicht aber betroffene Personen, weshalb ihnen nicht ohne Weiteres Einsicht in die Akten der betroffenen Person gegeben werden kann. Eine fehlerhafte Ermessensausübung der Vorinstanz bei der Abwägung der betroffenen Geheimhaltungsinteressen ist nicht ersichtlich. Ob die Vorinstanz verpflichtet gewesen wäre, beim Beschwerdeführer 3 eine Einwilligung zur Übermittlung der ihn betreffenden Akten an die Beschwerdeführer 1 und 2 einzuholen (seine Zustimmung vorausgesetzt), kann letztlich offenbleiben, da jedenfalls im vorliegenden Beschwerdeverfahren – nach Vereinigung der beiden Beschwerden A-5362/2022 und A-5414/2022 – allen Beschwerdeführern vollständige Akteneinsicht gewährt wurde. Den Beschwerdeführenden 1 und 2 ist damit rechtsgenügend Einsicht in die Akten gegeben sowie das rechtliche Gehör hierzu gewährt worden. Entsprechend ist der Eventualantrag der Beschwerdeführer 1 und 2 betreffend Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Gewährung des rechtlichen Gehörs abzuweisen.

3.

3.1

3.1.1 Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll ist bei Amtshilfeersuchen Indiens anwendbar auf Informationen über den Zeitraum ab dem 1. April 2011 (vgl. Art. 14 Abs. 2 und 3 des Änderungsprotokolls sowie Urteil des BVGer A-4232/2013 vom 17. Dezember 2013 E. 6.2 sowie zum Ganzen Urteil des BVGer A-2454/2017 E. 2.1). Sie entspricht in ihrem Wortlaut weitgehend demjenigen von Art. 26 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) betreffend die Steuern vom Einkommen und Vermögen (nachfolgend: OECD-MA).

3.1.2 Das Ersuchen eines ausländischen Staates muss schriftlich in einer schweizerischen Amtssprache oder in Englisch gestellt werden und die im anwendbaren Abkommen vorgesehenen Angaben enthalten (Art. 6 Abs. 1 StAhiG).

3.2

3.2.1 Gemäss Art. 7 Bst. c StAhiG ist auf ein Ersuchen nicht einzutreten, wenn es den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt, «insbesondere, wenn es auf Informationen beruht, die durch nach schweizerischem Recht strafbare Handlungen erlangt worden sind».

3.2.2 Sofern eine Partei behauptet, ein Amtshilfeersuchen beruhe auf strafbaren Handlungen, ist jeweils zu prüfen, ob das Ersuchen dem im internationalen öffentlichen Recht geltenden Grundsatz von Treu und Glauben entspricht. Nur wenn gemäss internationalem öffentlichen Recht ein Verstoss gegen Treu und Glauben vorliegt, findet Art. 7 Bst. c StAhiG Anwendung. Ob Letzteres gegeben ist, bestimmt sich dabei nach dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (SR 0.111, VRK). Sieht das Völkerrecht die (blosse) Möglichkeit vor, die Amtshilfe aufgrund eines Verstosses gegen Treu und Glauben zu verweigern, schreibt Art. 7 Bst. c StAhiG der Schweiz vor, unter den dort genannten Voraussetzungen auf das Amtshilfegesuch *nicht einzutreten*, womit der Bestimmung nur insofern (betreffend die Nichteintretensfolge) eine eigenständige Bedeutung zukommt (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.2; Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2.2).

3.2.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verhält sich ein Staat dann treuwidrig, wenn er schweizerische Bankdaten kauft, um sie danach für ein Amtshilfegesuch zu verwenden. Gleiches gilt, wenn ein Staat der Schweiz eine ausdrückliche Zusicherung gegeben hat, für Amtshilfeersuchen keine gestohlenen Daten zu verwenden, sich ein hierauf folgendes Amtshilfeersuchen jedoch trotzdem auf entsprechende Daten abstützt. Ansonsten ist die Frage, ob ein Staat den Grundsatz von Treu und Glauben bei von Art. 7 Bst. c StAhiG erfassten Konstellationen verletzt hat, nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Mit anderen Worten kann somit aus der Verwendung illegal erworbener Daten nicht per se geschlossen werden, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wurde. Ebenso wenig kann bei einer «blossen» Verwendung von illegal erworbenen Daten – ohne das Vorliegen der erwähnten qualifizierenden Elemente eines Kaufs der Daten durch den ersuchenden Staat selbst oder einer Zusicherung, diese nicht zu verwenden – per se von der Wahrung des Grundsatzes von Treu und Glauben ausgegangen werden. Vielmehr kann sich das Verhalten des ersuchenden Staates auch aus anderen Gründen als treuwidrig erweisen, weswegen jeweils der Beizug sämtlicher konkreter Umstände des Einzelfalls geboten ist, um einen allfälligen Verstoss gegen Treu und Glauben beurteilen zu können (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 224 E. 6.3; Urteile des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 6.2; 2C_1013/2019 vom 16. Dezember 2019 E. 2; 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 2.3; 2C_88/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 5.3 f.; 2C_819/2017 vom 2. August 2018 E. 2.2.2 f.; 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 2.3). Damit können selbstredend auch andere Gründe als die vorgenannten ein

Verhalten des ersuchenden Staates als treuwidrig erscheinen lassen (vgl. dazu etwa Urteil des BGer 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3 ff.).

3.3

3.3.1 Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN tauschen die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten – ohne Rücksicht auf Art. 1 DBA CH-IN (persönlicher Geltungsbereich) – diejenigen Informationen aus, «die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter das Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht» (vgl. aber zu Beschränkungen dieser Amtshilfeverpflichtung, insbesondere Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA CH-IN; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.1).

3.3.2 Der Zweck der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN enthaltenen Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht gemäss Ziff. 10 Bst. d des Protokolls zum DBA CH-IN (vgl. auch Art. 13 Änderungsprotokoll) darin, einen möglichst weitgehenden Informationsaustausch in Steuerbelangen zu gewährleisten, «ohne es den Vertragsstaaten zu erlauben, «fishing expeditions» zu betreiben oder Informationen anzufordern, deren Erheblichkeit hinsichtlich der Steuerbelange einer steuerpflichtigen Person unwahrscheinlich ist» (Satz 1). Ferner wird mit dieser Klausel festgehalten, dass Paragraph 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN wichtige verfahrenstechnische Anforderungen enthält, welche «fishing expeditions» vermeiden sollen (Satz 2 erster Teil). Zugleich wird bestimmt, dass die Unterabsätze (i) bis (v) von Paragraph 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN so auszulegen sind, dass sie einen wirksamen Informationsaustausch nicht behindern (Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.2).

3.3.3 Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV). Es sollen soweit als möglich relevante Informationen ausgetauscht werden können, ohne dass ein Vertragsstaat «fishing expeditions» eines anderen Staates unterstützt oder Informationen liefern muss, deren Relevanz unwahrscheinlich ist (BGE 144 II 206 E. 4.2 sowie statt vieler: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.3 m.w.H.). Das Vorliegen einer «fishing expedition» ist im Grundsatz ausgeschlossen, wenn ein Amtshilfeersuchen alle Angaben enthält, welche nach dem anwendbaren Abkommen erforderlich sind (Urteil des BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3 m.w.H.).

3.3.4 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts voraussichtlich erheblich gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2; 142 II 161 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen, sowie Urteil des BVGer A-704/2019 vom 9. April 2020 E. 3.2.1). Vor diesem Hintergrund darf der ersuchte Staat Auskünfte mit der Begründung, die verlangten Informationen seien nicht notwendig, nur verweigern, wenn ein Zusammenhang zwischen den verlangten Angaben und der im ersuchenden Staat durchgeführten Untersuchung unwahrscheinlich erscheint (vgl. statt vieler: BGE 143 II 185 E. 3.3.2; 141 II 436 E. 4.4.3, mit weiteren Hinweisen und Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen). In letzterem Sinne ist auch Art. 17 Abs. 2 StAhiG zu verstehen, wonach Informationen, welche voraussichtlich nicht erheblich sind, nicht übermittelt werden dürfen (statt vieler: Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2, mit weiteren Hinweisen, zitiert im Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.4 m.w.H.).

3.3.5 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und

Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Gemäss Rechtsprechung ist von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.5 m.w.H.).

3.3.6 Nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG sind Informationen über nicht betroffene Personen nicht zu übermitteln, es sei denn, sie sind für die Beurteilung der Steuersituation der betroffenen Person voraussichtlich relevant. Ob Informationen über nicht betroffene Personen für den im Ersuchen geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind, ist im Einzelfall zu beurteilen (vgl. dazu Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.6 m.w.H.). Rechtsprechungsgemäss ist der Begriff der «nicht betroffenen Person» nach Art. 4 Abs. 3 StAhiG im Lichte des Zwecks des OECD-Standards und des Kriteriums der voraussichtlichen Erheblichkeit zu prüfen. Die Bestimmung ist restriktiv auszulegen, sodass ihre Anwendung nicht dazu führt, dass das Amtshilfeersuchen seine Tragweite verliert, sondern – unter Vorbehalt von fishing expeditions – einen möglichst umfassenden Informationsaustausch ermöglicht (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.6.1 m.w.H.). In Anwendung des Verhältnismässigkeitsprinzips sollen Personen geschützt werden, die nichts mit dem im Amtshilfeersuchen geschilderten Sachverhalt zu tun haben, deren Namen also rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten auftauchen («fruit d'un pur hasard»; vgl. statt vieler: Urteil des BGer 2C_287/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.).

3.4

3.4.1 Ein wichtiges Element der internationalen Behördenzusammenarbeit bildet der Grundsatz, wonach – ausser bei offenbarem Rechtsmissbrauch oder bei berechtigten Fragen im Zusammenhang mit den in Art. 7 StAhiG genannten Konstellationen – prinzipiell kein Anlass besteht, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklärungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprinzip; BGE 144 II 206 E. 4.4; 143 II 224 E. 6.3; 142 II 218 E. 3.3; 142 II 161 E. 2.1.3 f.; Urteil des BGer 2C_646/2017 vom 9. April 2018 E. 2.5, mit weiteren Hinweisen; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1; 139 II 451 E. 2.2.1;

Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (vgl. Urteil des BVGer A-4228/2018 vom 26. August 2019 E. 8). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.1 sowie A-3716/2015 vom 16. Februar 2016 E. 3.5). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. BGE 139 II 451 E. 2.3.3; Urteile des BVGer A-769/2017 vom 23. April 2019 E. 2.4.2 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.3.1 m.w.H.).

3.4.2 Die ESTV kann im Rahmen eines Amtshilfeverfahrens, welches ein blosses Hilfsverfahren darstellt, keine eigenen Untersuchungen darüber anstellen, ob und inwieweit der in einem Amtshilfeersuchen dargestellte Sachverhalt der Realität entspricht. Der ersuchte Staat hat sich nicht darüber auszusprechen, ob die im Ersuchen angeführten Tatsachen effektiv zutreffen oder nicht. Er hat weder Tat-, noch Schuldfragen zu prüfen noch seinerseits eine Beweiswürdigung vorzunehmen (vgl. Urteil des BVGer A-6666/2014 vom 19. April 2016 E. 2.4 m.w.H.). Das Amtshilfeverfahren betrifft somit nicht die materielle Seite des Steuerverfahrens. Es ist Sache des ersuchenden Staates, seine eigene Gesetzgebung auszulegen und deren Anwendung zu prüfen. Dies gilt auch für Fragen bezüglich des Verfahrensrechts des ersuchenden Staates (Urteile des BGer 2C_954/2015 vom 13. Februar 2017 E. 5.5; 2C_527/2015 vom 3. Juni 2016 E. 5.7; Urteile des BVGer A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 E. 2.3; A-7496/2016 vom 27. April 2018 E. 4.6.6; A-2915/2016 vom 4. April 2017 E. 3.3.2; A-4157/2016 vom 15. März 2017 E. 3.5.4).

3.5

3.5.1 Im Bereich der Amtshilfe nach dem DBA CH-IN statuiert dessen Art. 26 Abs. 2 – im Sinn des Spezialitätsprinzips –, für wen und zu welchem Gebrauch die übermittelten Informationen ausschliesslich bestimmt sind: Sie dürfen «nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die sich mit der Veranlagung oder der Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in

[Art. 26] Abs. 1 [DBA CH-IN] genannten Steuern oder mit der Aufsicht darüber befassen. Diese Personen oder Behörden dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offenlegen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen kann ein Vertragsstaat die erhaltenen Informationen für andere Zwecke verwenden, wenn solche Informationen nach dem Recht beider Staaten für solche andere Zwecke verwendet werden dürfen und die zuständige Behörde desjenigen Staates, der die Informationen erteilt hat, dieser anderen Verwendung zustimmt».

3.5.2 Gemäss dieser Regelung in Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN ist vorgesehen, dass amtshilfeweise zu übermittelnde Informationen unter anderem *für die Strafverfolgung* hinsichtlich der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN erwähnten Steuern verwendet werden dürfen und es dafür keiner Zustimmung der zuständigen Behörde des ersuchten Staates bedarf. Die ersuchende Steuerbehörde darf also die betreffenden Daten nicht nur für die Veranlagung von Steuern, sondern auch in Steuerstrafverfahren nutzen oder die Informationen anderen Behörden zwecks Ahndung von Steuerdelikten weitergeben. Vorausgesetzt wird dabei lediglich, dass es um Delikte betreffend unter Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN fallende Steuern geht. Nach der abkommensrechtlichen Regelung mit Indien ist damit auch Steueramtshilfe vorgesehen für die Abklärung von Steuerdelikten (wie der Hinterziehung von Einkommenssteuern oder die Erhebung von Strafzahlungen im Zusammenhang mit Steuern). Damit bildet die Übermittlung von Informationen zur Strafverfolgung bei Steuerdelikten (einen möglichen) Sinn der Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH-IN (vgl. zum Ganzen Urteil des BGer 2C_542/2018 vom 10. März 2021 E. 2.6 sowie Urteile des BVGer A-837/2019 vom 10. Juli 2019 E. 5.3.3.2; A-778/2017 vom 5. Juli 2017 E. 4.3.3).

3.5.3 Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip spielt auch eine Rolle in Bezug auf das Spezialitätsprinzip. Gestützt auf das Vertrauensprinzip kann grundsätzlich als selbstverständlich vorausgesetzt werden, dass der Spezialitätsgrundsatz durch Staaten eingehalten wird, die mit der Schweiz durch einen Amts- oder Rechtshilfevertrag verbunden sind (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2 und E. 4.3.1; 115 Ib 373 E. 8; 107 Ib 264 E. 4b). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen bzw. eine entsprechende Zusicherung einzuholen (vgl. BGE 128 II 407 E. 3.2; Urteil des BGer 2C_653/2018 vom 26. Juli 2019 E. 7.3; BVGE 2018 III/1 E. 2.9.1; BVGE 2019 I/8 E. 6.2.2; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.3.2 m.w.H).

3.5.4 Weiter darf der ersuchende Staat aufgrund des Spezialitätsprinzips die vom ersuchten Staat erlangten Informationen einzig in Bezug auf Personen oder Handlungen verwenden, für welche er sie verlangt und der ersuchte Staat sie gewährt hat (statt vieler und ausführlich hergeleitet: Urteile des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 4.5.1 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020]; A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 und A-5046/2018 vom 22. Mai 2019 E. 2.5 [bestätigt mit Urteil des BGer 2C_538/2019 vom 13. Juli 2020]). Die Schweiz kann in dieser Hinsicht davon ausgehen, dass der ersuchende Staat, mit dem sie durch ein Amtshilfeabkommen verbunden ist, den Grundsatz der Spezialität beachtet, ohne dass die Einholung einer ausdrücklichen Zusicherung notwendig wäre (Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 10.1 m.w.H.; zum Ganzen Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.4.2 m.w.H.). Auch das Bundesgericht bestätigte – insbesondere mit Urteil 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 –, dass das Spezialitätsprinzip nicht nur eine sachliche, sondern auch eine persönliche Dimension aufweist (vgl. E. 3.1 ff. des genannten Urteils sowie ferner etwa das Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.4 m.w.H.).

3.6

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

3.6.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat in seinem Urteil A-7956/2016 vom 8. November 2017 E. 4.4.4 festgehalten, dass die Vereinbarung von Amtshilfeklauseln ein politischer Entscheid sei, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (vgl. auch Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). In diesem Sinne ist die Amtshilfe gestützt auf den *Ordre public* nur in extremen Fällen zu verweigern (vgl. Urteil des BVGer A-3407/2017 vom 20. August 2018 E. 2.9.3 f. m.w.H.), beispielsweise wenn einer Person drakonische Strafen drohen oder fundamentale Verfahrensrechte verletzt werden (zum Begriff des *Ordre public* im Sinne von Art. 190 Abs. 2 Bst. e des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG, SR 291] siehe BGE 144 III 120 E. 5 f.; ROBERT WEYENETH, Der nationale und internationale ordre public im Rahmen der grenzüberschreitenden Amtshilfe in Steuersachen, 2017, S. 108, 128, 163 ff.). Das Bundesgericht ist in seinem Urteil 2C_619/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 4.2 zum gleichen Schluss gekommen.

3.6.3 Wie das Bundesgericht in einem neueren Urteil festgehalten hat, ist auch ein Amtshilfegesuch, welches ausschliesslich der Informationsbeschaffung im Hinblick auf eine Sanktionierung der im Amtshilfegesuch avisierten Steuerpflichtigen dient, zulässig (Urteil 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 E. 3.7.1 und 3.7.2). Somit kann das strafrechtliche Rückwirkungsverbot als Teil des *Ordre public* der Leistung von Amtshilfe entgegenstehen, wenn diese (auch) zugunsten eines Steuerstrafverfahrens erfolgt. Vom strafrechtlichen Rückwirkungsverbot von vornherein unberührt bleiben verwaltungsrechtliche, insbesondere Veranlagungs- und Nachsteuerverfahren (Urteil 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 7.3). Zu beachten ist auch, dass das Spezialitätsprinzip bereits garantiert, dass die amtshilfe-weise übermittelten Informationen nicht zu strafrechtlichen Zwecken ausserhalb der Steueramtshilfe verwendet werden (Urteil 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 8.3).

4.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen zur Gewährung der Amtshilfe gegeben sind. Zunächst wird untersucht, ob die formellen Erfordernisse erfüllt sind und sich das Amtshilfeersuchen auf genügende Informationen stützt (E. 4.1 nachfolgend). Sodann ist zu prüfen, ob die zu übermittelnden Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 4.2 nachfolgend) sowie ob das Spezialitätsprinzip eingehalten ist und die Gewährung der Amtshilfe gegen den schweizerischen *Ordre public* verstösst (E. 4.3 nachfolgend). Letztlich ist zu klären, ob die beabsichtigte Amtshilfe über das Ersuchen hinausgeht (E. 4.4 nachfolgend).

4.1

4.1.1 Die Beschwerdeführer 1 und 2 bringen in ihrer Beschwerde vom 21. November 2022 und in ihrer Replik vom 20. April 2023 vor, es sei kein Beleg dafür vorhanden, dass die Anweisung des Beschwerdeführers 3 an die Drittperson (D._____) durch E-Mails tatsächlich entsprechend der Sachverhaltsdarstellung des MoF erfolgt sei. Es könne kein genügender Zusammenhang zwischen den Beschwerdeführern 1 und 2 und dem Beschwerdeführer 3 hergestellt werden. Das MoF habe auch keine Umstände benannt, die auf eine wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 3 an den Konten der Beschwerdeführer 1 und 2 in der Schweiz hindeuten würden. Der Beschwerdeführer 3 tauche in den Bankdokumenten nicht auf und ein Finanzfluss zwischen ihm und den Beschwerdeführern 1 und 2 existiere nicht. Die einzige Verbindung zwischen den Beschwerdeführern 1 und 2 und dem Beschwerdeführer 3 bestehe in einem angeblichen E-Mail-Verkehr zwischen dem Beschwerdeführer 3 und der

Drittperson, wobei nicht belegt sei, dass der Beschwerdeführer 3 die E-Mail-Adresse wirklich verwendet habe. Dies werde mit der Bestreitung des Beschwerdeführers 3 vielmehr widerlegt. Damit falle die Verbindung zwischen den Beschwerdeführern 1 und 2 und dem Beschwerdeführer 3 dahin. Das MoF dürfe sodann nicht auf die Daten abstellen, welche es auf dem USB-Stick gefunden habe. Das MoF dürfe nicht einerseits auf die Aussagen und (möglicherweise gefälschten) Daten des von D. _____ stammenden USB-Sticks abstellen und ihn in Indien andererseits als unglaublich bezeichnen. Daraus folge, dass ein unlösbarer Widerspruch betreffend den vom MoF dargestellten Sachverhalt bestehe. Die Darstellungen des MoF im Sachverhalt des Amtshilfeersuchens seien folglich nachweislich falsch. Es könne nicht auf die Angaben im Ersuchen abgestellt werden.

4.1.2 Der Beschwerdeführer 3 trägt zum einen vor, das Gesuch hätte nach indischem Steuerrecht maximal einen Zeitraum von sechs Jahren umfassen dürfen. Informationen vor dem 1. April 2013 könnten für die Steuerveranlagung der indischen Einkommensteuer nicht von Belang sein. Zum anderen argumentiert der Beschwerdeführer 3, dass das MoF das Amtshilfeersuchen auf Informationen stütze, die unzuverlässig seien und dass kein Bezug zu ihm (zum Beschwerdeführer 3 als betroffene Person) nachgewiesen sei. Konkret sei der USB-Stick mit den Daten, auf welche sich das MoF beziehe, nicht wie behauptet bei einer Hausdurchsuchung beim Beschwerdeführer 3 gefunden, sondern von einer anderen Person (D. _____) den indischen Behörden übergeben worden. Betreffend diese Person sei nachgewiesen, dass sie Informationen verschleiert und verfälscht habe, weshalb darauf nicht abgestellt werden könne. Einziger Zusammenhang zwischen dem Beschwerdeführer 3 und dieser Person sei ein angeblicher E-Mail-Verkehr, in welchem der Beschwerdeführer 3 die Person angeblich instruiert habe, gewisse Zahlungen zu tätigen, wobei der Beschwerdeführer 3 mit eidesstattlicher Erklärung festhalte, dass er die angeblich ihm zugehörige E-Mail-Adresse nie verwendet habe. Das MoF stützt sich somit beim Amtshilfeersuchen insgesamt auf unwahre Angaben. Vor dem Hintergrund der zahlreichen Belege für Widersprüche und Falschangaben im Amtshilfeersuchen sei kein Raum für das völkerrechtliche Vertrauensprinzip.

4.1.3 Die Vorinstanz hält fest, es sei nicht Aufgabe des ersuchten Staates zu prüfen, ob Bestimmungen des Prozessrechts und/ oder des materiellen Steuerrechts des ersuchenden Staates eingehalten seien. Auf die Sachverhaltsdarstellung im Amtshilfeersuchen sei aufgrund des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips abzustellen. Aus den eingereichten Unterlagen

ergebe sich nicht, dass der USB-Stick nicht dem Beschwerdeführer 3 gehört habe und die Erklärung betreffend die E-Mail-Adresse des Beschwerdeführers 3 sei lediglich eine Parteibehauptung, die über dies sehr vage gehalten sei. Diese Argumente seien vor den indischen Behörden vorzutragen und vermöchten es nicht, die Sachverhaltsdarstellung des MoF in Zweifel zu ziehen.

4.1.4 Aufgrund der Sachverhaltsdarstellung des MoF ergeben sich keine Hinweise darauf, dass der USB-Stick mit den dem Amtshilfeersuchen zugrundeliegenden Daten (vgl. Sachverhalt Bst. A.b.) aus einer strafbaren Handlung herrühren. Diesbezüglich ist gestützt auf das völkerrechtliche Vertrauensprinzip auf die Sachverhaltsdarstellung des ersuchenden Staates abzustellen (vgl. E. 3.4.1). Die Beschwerdeführer vermögen nicht, diese Sachverhaltsdarstellung in Zweifel zu ziehen, wobei es vorliegend letztlich unerheblich ist, wo genau der USB-Stick gefunden wurde, solange dieser nicht durch eine strafbare Handlung, respektive treuwidrig erlangt wurde (vgl. E. 3.2.1 ff.). Weder die Beschwerdeführer 1 und 2 noch der Beschwerdeführer 3 tragen vor, die Hausdurchsuchung sei rechtswidrig erfolgt, vielmehr gehen sie davon aus, der USB-Stick sei freiwillig von der Drittperson an die indischen Behörden übergeben worden. Selbst wenn es somit zuträfe, dass die Datenquelle (USB-Stick) nicht beim Beschwerdeführer 3 gefunden, sondern von einer anderen Person den Behörden zur Erlangung eines allfälligen «Kronzeugen-Deals» ausgehändigt worden wäre und sich zwischenzeitlich herausgestellt haben sollte, dass diese Person bisher Informationen zurückgehalten und Daten gefälscht haben sollte, ergäbe sich daraus vorliegend kein Verstoss gegen Treu und Glauben (vgl. E. 3.2.3) und würde im Ergebnis nicht dazu führen, dass die vom MoF ersuchten Informationen nicht übermittelt werden dürfen. Vielmehr darf der ersuchende Staat mithilfe des Amtshilfeersuchens gerade auch überprüfen, ob der ermittelte Sachverhalt tatsächlich zutreffend ist oder nicht (vgl. E. 3.3.5). Gleiches gilt betreffend die verwendete E-Mail-Adresse. Der ersuchende Staat darf mithilfe des Amtshilfeersuchens verifizieren, ob die Transaktionen so ausgeführt wurden, wie er aufgrund der ihm vorliegenden Informationen glaubt. Die Erklärung des Beschwerdeführers 3, er könne sich nicht erinnern, in jüngerer Vergangenheit eine so lautende E-Mail-Adresse verwendet zu haben (Beschwerdebeilage 14 des Beschwerdeführers 3) bzw. die Aussage, er habe diese E-Mail-ID nie benutzt und sie gehöre nicht zu ihm (Beschwerdebeilage 15 des Beschwerdeführers 3), vermag unter Berücksichtigung des völkerrechtlichen Vertrauensprinzips und der Tatsache, dass das MoF den Sachverhalt grundsätzlich plausibel und mit vielen Details auf rund zweieinhalb Seiten und mit diversen Anhängen

darstellt, jedenfalls nicht, dem Amtshilfeersuchen die Grundlage zu entziehen. Sodann können die Beschwerdeführer diese Einwände, auch hinsichtlich der zulässigen Zeitspanne, im indischen Verfahren vortragen.

4.1.5 Somit sind die formellen Erfordernisse des Amtshilfeersuchens gegeben. Auch verstösst das Ersuchen nicht gegen Treu und Glauben. Es ist nicht ersichtlich, dass sich das MoF auf rechtswidrig erlangte Quellen stützt oder von offensichtlich unrichtigen Tatsachen ausgeht.

4.2

4.2.1 Die Beschwerdeführer 1 und 2 führen hinsichtlich der voraussichtlichen Erheblichkeit aus, da das MoF keinen genügenden Zusammenhang zwischen den Beschwerdeführern 1 und 2 und dem Beschwerdeführer 3 glaubhaft gemacht habe, handle es sich offensichtlich um eine unerlaubte «fishing expedition». Die angeforderten Unterlagen seien für die Veranlagung des Beschwerdeführers 3 in Indien bzw. für die Prüfung der Einkommensverhältnisse unerheblich, da keine wirtschaftliche Berechtigung an den Konten der Beschwerdeführer 1 und 2 bestehe. Selbst wenn der Beschwerdeführer 3 wirtschaftlich berechtigt an den behaupteten, in den Vereinigten Arabischen Emiraten domizilierten Gesellschaften wäre, würde dies allein kein hinreichendes Indiz für eine wirtschaftliche Berechtigung auch an den Konten der Beschwerdeführer 1 und 2 darstellen. Die Begründung einer angeblichen Rotation der Vermögenswerte, wie von der Vorinstanz vorgetragen, finde sich nicht im Amtshilfeersuchen. Da die Transaktionen gemäss Buchungstext überdies einen wirtschaftlichen Hintergrund aufweisen würden (act. 11, S. 440: Anzahlung für ein Investment, Zahlung vom 16. Mai 2011 mit Ref. Nr. [...] und Zahlung vom 21. August 2013 mit Ref. Nr. [...], Rückzahlung eines Darlehens, Zahlung vom 2. August 2013 mit Ref. Nr. [...], Rückzahlung einer Vorschussleistung, Zahlung vom 18. Juli 2011 mit Ref. Nr. [...] und Zahlung vom 5. Oktober 2011 mit Ref. Nr. [...], Gebühren für Managementdienstleistungen, Zahlung vom 16. Mai 2011 mit Ref. Nr. [...]), bleibe kein Raum für eine etwaige (verdeckte) wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers 3, womit die voraussichtliche Erheblichkeit entfalle. Letztlich sei die letzte Transaktion im August 2013 erfolgt, sodass auch keine aktuelle Verbindung vorliege.

4.2.2 Der Beschwerdeführer 3 trägt dazu zusammengefasst vor, es bestehe kein Zusammenhang zwischen den begehrten Informationen und ihm und sein Name tauche in keinem der edierten Dokumente auf. Ein früheres Amtshilfeersuchen ihn betreffend, sei abgewiesen worden, da ein Zusammenhang zu seiner Person nicht habe festgestellt werden können.

Damit sei erwiesen, dass die Daten für seine Besteuerung nicht relevant sein könnten. Im Übrigen seien auch die Steuerveranlagungen für alle Jahre bis 2019/2020 definitiv abgeschlossen und es seien keine Nachsteuerverfahren pendent (er verweist auf einen Auszug aus dem elektronischen Steuersystem, vgl. Beschwerdebeilage 18 des Beschwerdeführers 3), weshalb auch vor diesem Hintergrund nicht ersichtlich sei, wozu die Informationen dienen sollten. Die edierten Bankunterlagen würden belegen, dass der Beschwerdeführer 3 nicht wirtschaftlich berechtigt an den Konten der Beschwerdeführer 1 und 2 gewesen sei. Die Informationen beträfen Drittpersonen, welche nicht weiterzugeben seien, da ansonsten eine Vermischung des Sachverhalts drohe.

4.2.3 Die Vorinstanz erklärt, dass das vorliegende Amtshilfeersuchen im Gegensatz zu demjenigen, auf das sich der Beschwerdeführer 3 beziehe, nach der Sachverhaltsdarstellung der ersuchenden Behörde einen Zusammenhang zu ihm aufweise. Es sei ein möglichst umfassender Informationsaustausch zu gewähren. Letztlich werde im Übermittlungstext auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass keine Informationen zum Steuerpflichtigen gefunden worden seien.

4.2.4 Das MoF hat in seiner Sachverhaltsdarstellung einen glaubhaften Zusammenhang zwischen dem Beschwerdeführer 3 und den Beschwerdeführern 1 und 2 aufgezeigt. Der Verdacht, dass der Beschwerdeführer 3 verdeckt handelte und nicht selbst persönlich in Erscheinung trat, legt denn auch nahe, dass sein Name in den Dokumenten nicht zu finden ist. Daraus folgt jedoch nicht, dass die Informationen für das indische Steuerverfahren nicht voraussichtlich erheblich wären. Die Erheblichkeit kann nur der ersuchende Staat abschliessen beurteilen (vgl. E. 3.3.4). Die indischen Behörden haben voraussichtlich auch ein Interesse an den Informationen, selbst wenn sich der ermittelte Sachverhalt nicht bestätigt, da dies dennoch einen wesentlichen Erkenntnisgewinn bedeutet. Der dargestellte Sachverhalt und insbesondere die Verbindung zwischen den Beschwerdeführern 1 und 2 und dem Beschwerdeführer 3 bzw. die dargelegte Verfügungsbefugnis des Beschwerdeführers 3 erscheint vorliegend jedenfalls plausibel. Die von den Beschwerdeführern 1 und 2 vorgetragenen wirtschaftlichen Hintergründe für die Transaktionen gemäss Buchungsdetails (vgl. E. 4.2.1) ändern nichts an der voraussichtlichen Erheblichkeit. Diese Buchungstexte könnten willkürlich gewählt sein, um den wahren Grund der Transaktionen zu verschleiern. Wenn die Buchungstexte zutreffend sein sollten, müssten die Beschwerdeführer 1 und 2 mit dem Beschwerdeführer 3 (oder zumindest mit der Drittperson D. _____) über geschäftliche Beziehungen in

Form von Darlehensverträgen, Investmentverträgen und/oder Managementverträgen verfügen. Dies wurde jedoch von keiner der Parteien geltend gemacht. Die Beschwerdeführer 1 und 2 haben denn auch keine Nachweise für diese angeblichen Grundgeschäfte (beispielsweise Darlehens-, Management- oder Investitionsverträge) eingereicht. Daher deuten die Buchungsdetails zumindest auf einen Konnex – welcher Art auch immer – zwischen den Beschwerdeführern 1 und 2 und dem Beschwerdeführer 3 hin, obwohl sie geltend machen, es fehle jede Verbindung zwischen ihnen. Unerheblich ist sodann, dass ein früheres Amtshilfeersuchen betreffend den Beschwerdeführer 3 ohne Übermittlung von Daten beendet worden war. Daraus kann der Beschwerdeführer 3 nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es gilt das vorliegende Gesuch zu beurteilen, wobei zum einen ein möglichst weitgehender Informationsaustausch zu gewähren ist (vgl. E. 3.3.2) und zum anderen eine «fishing expedition» grundsätzlich ausgeschlossen ist, wenn das Amtshilfeersuchen alle erforderlichen Angaben enthält (vgl. E. 3.3.3). Dies ist vorliegend der Fall. Sodann kann der Beschwerdeführer 3 auch nichts daraus ableiten, dass derzeit – nach seinen Angaben – kein Veranlagungs- oder Nachsteuerverfahren in Indien pendent ist. Die zuständige Steuerbehörde darf anhand des Amtshilfeersuchens den Sachverhalt ermitteln und sich aufgrund der erhaltenen Informationen zum Beispiel dazu entschliessen, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, oder nicht. Das MoF legte dar, dass die Informationen relevant seien, um die Einkommenssteuer des Beschwerdeführers 3 im relevanten Zeitraum zu ermitteln (act. 1 [Amtshilfeersuchen, Ziff. 10 sowie Annex zu Ziff. 12, Ziff. 10]). Auf diese Ausführung ist abzustellen, auch wenn sie den Beschwerdeführer 3 nur indirekt, über die Beschwerdeführer 1 und 2, betreffen. Dies betrifft auch den Zeitraum ab 2011, für welchen das MoF ein Interesse an der Verifikation des ermittelten Sachverhalts hat. Letztlich ist auch keine drohende Vermischung des Sachverhalts ersichtlich, wie es der Beschwerdeführer 3 mit Bezug auf Daten der Beschwerdeführer 1 und 2 befürchtet.

4.2.5 Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, dass die mit dem Amtshilfeersuchen des MoF verlangten Daten voraussichtlich erheblich sind.

4.3

4.3.1 Die Beschwerdeführer 1 und 2 verweisen in ihrer Beschwerde auf den *Ordre public* Vorbehalt des Art. 26 Abs. 3 Bst. c DBA CH-IN, ohne jedoch einen Verstoss im konkreten Fall zu rügen.

4.3.2 Der Beschwerdeführer 3 argumentiert damit, dass die indischen Behörden die erhaltenen Informationen voraussichtlich nicht vertraulich behandeln und gegen das Spezialitätsprinzip verstossen würden und ihm ein Strafverfahren drohe, wobei aufgrund der indischen Rechtsanwendungspraxis eine rückwirkende Anwendung von Strafnormen drohe, was mit dem schweizerischen *Ordre public* nicht vereinbar sei.

4.3.3 Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer 3 vermöge nicht darzulegen, dass im konkreten Fall eine dem Geheimhaltungs- oder Spezialitätsprinzip widersprechende Verwendung der Daten drohe. Die Anwendung des ausländischen Rechts sei sodann nicht vom ersuchten Staat zu prüfen.

4.3.4 Das Bundesgericht stellte in einem ähnlich gelagerten Fall fest, dass nicht mit genügender Wahrscheinlichkeit aufgezeigt werden konnte, dass der «Black Money (Undisclosed Foreign Income and Assets) and Imposition of Tax Act, 2015» Indiens (nachfolgend: Black Money Act) im konkreten Fall die Strafverfolgung von Steuerdelikten bezweckt und eine rückwirkende Sanktionierung von Steuerdelikten statuiert (Urteil 2C_750/2020 vom 25. März 2021 E. 9.3.1). Auch vorliegend ist nicht ersichtlich, dass dem Beschwerdeführer 3 eine rückwirkende Sanktionierung von (Steuer-)delikten droht. Die grosse Zeitperiode, für welche die Informationen erbeten werden und die Erwähnung des Black Money Acts bzw. einer möglichen zivil- und/oder strafrechtlichen Konsequenz im Rahmen des Amtshilfeersuchens sowie gewisse Ermittlungshandlungen des «Directorate of Enforcement», genügen dazu jedenfalls nicht. Dies gilt besonders vor dem Hintergrund, dass eine abkommenskonforme Verwendung der Daten für die Abklärung des vom MoF geschilderten Sachverhalts zumindest plausibel erscheint. Der Black Money Act regelt jedenfalls gerade auch Steuerangelegenheiten, wie bereits der zweite Teil des Gesetzstitels ausdrückt («Imposition of Tax Act»). Auch aus den eingereichten Zeitungsartikeln (Beschwerdebeilagen 5, 6 und 9 des Beschwerdeführers 3) ergibt sich kein Hinweis auf eine rückwirkende Anwendung von Strafnormen im Allgemeinen und kein konkretes, individualisierbares Indiz für eine rückwirkende Anwendung in Bezug auf den Beschwerdeführer 3 im Besonderen.

Sodann ergibt sich auch aus dem vom Beschwerdeführer 3 angeführten Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts (Urteil des BVGer A-837/2019 vom 10. Juli 2019) nichts Gegenteiliges. Dort ging es denn auch um die Frage der Einhaltung des Spezialitätsprinzips, nicht um

eine allfällig rückwirkende Anwendung von Strafbestimmungen und das Bundesverwaltungsgericht liess die Frage im Ergebnis offen und wies die Sache an die Vorinstanz zurück. Da auch Informationen ab 2015 begehrt werden, ist nicht ersichtlich, dass eine mit dem schweizerischen *Ordre public* nicht zu vereinbarende Anwendung des Black Money Acts erfolgen würde. Weil das Rückwirkungsverbot bei Veranlagungs-, respektive Nachsteuerverfahren keine Anwendung findet (Urteil des BGer 2C_750/2020 E. 7.3), ist es zumindest denkbar, dass die «Rückwirkung» im Zeitraum von 2011 bis 2015 lediglich ein etwaiges Nachsteuerverfahren betrifft, allfällige steuerstrafrechtliche Aspekte jedoch erst ab 2015 angewendet werden. Schliesslich wurde bisher auch kein Gesuch um Zustimmung zur Weiterverwendung der Informationen gestellt (vgl. act. 36 bzw. 37, S. 9 [Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022]). Insgesamt hat der Beschwerdeführer 3 somit nichts vorgetragen und keine Unterlagen eingereicht, wonach ihm eine rückwirkende Anwendung von (steuer-) strafrechtlichen Bestimmungen im konkreten Fall drohen würde.

Es ist sodann zu betonen, dass das MoF im Amtshilfeersuchen ausdrücklich erklärt hat, die Informationen, die es erhält, vertraulich zu behandeln und nur für die aufgrund des DBA CH-IN erlaubten Zwecke zu verwenden (act. 1 [Amtshilfeersuchen, Ziff. 18]). Damit ist grundsätzlich von der Einhaltung des Spezialitätsprinzips auszugehen (vgl. E. 3.5.4). Weiter ist auf die Praxis hinzuweisen, wonach die Informationen aus einem Amtshilfeersuchen auch für Steuerstrafverfahren – wenn die entsprechenden Strafnormen nicht rückwirkend angewendet werden – verwendet werden dürfen (vgl. E. 3.5.2). Stichhaltige Hinweise, dass die ersuchende Behörde das Spezialitätsprinzip nicht einhalten würde, gibt es entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers 3 nicht. Der eingereichte Zeitungsartikel über die Verletzung von Geheimhaltungspflichten in Bezug auf amtshilfeweise erlangte Bankdaten (Beschwerdebeilage 20 des Beschwerdeführers 3) vermag keine andere Beurteilung nahezulegen. Zum einen datiert dieser Artikel vom 18. April 2015 und ist mithin über acht 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. Zusammenfassend ist damit im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, dass eine Verletzung des Spezialitätsprinzips droht.

4.3.5 Insgesamt bedeutet dies, dass der Datenaustausch mit dem MoF vorliegend nicht gegen den schweizerischen *Ordre public* verstösst und keine drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips ersichtlich ist.

4.4

4.4.1 Schliesslich bleibt zu prüfen, ob die von der Vorinstanz beabsichtigte Amtshilfe gemäss der Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022 nicht weiter als das Amtshilfeersuchen geht, wenn auch Informationen über eine weitere Gesellschaft und alle Daten, welche die Beschwerdeführer 1 und 2 betreffen, übermittelt werden.

4.4.2 Die Beschwerdeführer 1 und 2 führen aus, das MoF habe nur für die aufgeführten Gesellschaften behauptet und begründet, dass eine Verbindung zu D._____ und damit zum Beschwerdeführer 3 bestehe. Weitere Gesellschaften erwähne es nicht. Die Vorinstanz habe keinen begründeten Anlass davon auszugehen, die ersuchende Behörde ersuche um Einsicht in sämtliche Transaktionen. Diesbezüglich habe das MoF überdies keine voraussichtliche Erheblichkeit aufgezeigt. Subeventualiter seien alle Daten betreffend die Beschwerdeführer 1 und 2 oder Dritter zu schwärzen. Personendaten oder Angaben zu Kontobewegungen, die in keinem Zusammenhang mit dem Beschwerdeführer 3 oder zu einer der genannten Gesellschaften stünden, seien nicht relevant und dürften nicht übermittelt werden.

4.4.3 Der Beschwerdeführer 3 führt in diesem Zusammenhang aus, die Bank 1 habe Informationen zu einer Gesellschaft ediert (E._____ Ltd., an welcher die Beschwerdeführer 1 und 2 wirtschaftlich berechtigt seien, aber welche nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens sei und keinen Zusammenhang zum Beschwerdeführer 3 aufweise. Die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen enthielten zahlreiche Angaben zu Personen, welche nicht vom Amtshilfeersuchen betroffen seien. Die Informationen dieser Drittpersonen seien nicht vom Verfahren gedeckt und dürften daher nicht übermittelt werden.

4.4.4 Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, mit der beabsichtigten Übermittlung der Unterlagen gehe sie nicht über das Ersuchen hinaus. Die Informationen seien für den Zeitraum vom 1. April 2011 bis 31. März 2019 voraussichtlich erheblich. Gemäss Rechtsprechung gehörten zu einer umfassenden Auskunft grundsätzlich sämtliche von den Informationsinhaberinnen erhaltenen Bankunterlagen zu den erbetenen Informationen. Auch Daten zur Identifikation der beteiligten Personen seien voraussichtlich

relevant. Die ersuchende Behörde habe nicht lediglich um Informationen gebeten, die eine Verbindung zu den genannten Gesellschaften aufwiesen. Folglich seien alle edierten Informationen zu übermitteln.

4.4.5 Im Amtshilfeersuchen vom 25. August 2021 ersucht das MoF um Informationen in Zusammenhang mit Transaktionen der Beschwerdeführer 1 und 2 mit der Drittperson D. _____ sowie den Gesellschaften A. _____ Ltd., B. _____ Gesellschaft, C. _____ Ltd., D. _____ Gesellschaft, dem Beschwerdeführer 3 und mit diesem «verbundenen Unternehmen» bzw. «verbundenen Parteien» (englisch: «related entities» und «related parties», vgl. act. 1., Annex zu Ziff. 13 Bst. A und Bst. A Ziff. 2). Damit begehrt das MoF auch verwandte Informationen und die entsprechenden Daten sind als erbeten zu betrachten. Darüber hinaus gilt auch hier das bereits oben Ausgeführte (vgl. E. 4.2.4), wonach nur die ersuchende Behörde abschliessend beurteilen kann, ob die Informationen voraussichtlich erheblich sind. Es ist vorliegend nicht auszuschliessen, dass auch die Informationen zu der weiteren Gesellschaft (E. _____ Ltd.) relevant sind. Sodann ist es, den vom MoF geschilderten Sachverhalt zugrunde gelegt, plausibel, dass die Informationen der Transaktionen der Beschwerdeführer 1 und 2 voraussichtlich erheblich sind, um zu beurteilen, ob der Beschwerdeführer 3 wirtschaftlich berechtigt an den fraglichen Konten war oder nicht. Es ist mithin nicht ersichtlich, dass die Vorinstanz im Falle der Übermittlung der edierten Informationen über das Amtshilfeersuchen hinausgehen würde. Somit sind alle edierten Informationen zu übermitteln.

4.5 Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass das Amtshilfeersuchen alle formellen und materiellen Voraussetzungen erfüllt. Vor diesem Hintergrund ist der ersuchende Staat auch nicht wie vom Beschwerdeführer 3 vorgetragen auf den Rechtshilfeweg zu verweisen, insbesondere da er dabei – je nach Delikt – dem Risiko der Anwendung des Fiskalvorbehalts gemäss Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen vom 20. März 1981 (SR 351.1, IRSG) ausgesetzt wäre.

5.

5.1 Vor diesem Hintergrund, insbesondere, da die voraussichtliche Erheblichkeit gegeben ist und die geplante Amtshilfe nicht über das Ersuchen hinausgeht, besteht kein Raum dafür, die zu übermittelnden Informationen einzuschränken. Somit sind der Subeventualantrag der Beschwerdeführer 1 und 2 (Aufhebung der Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022 und Rückweisung zur Übermittlung ausschliesslich des

Enclosures 04) sowie der Sub-Subeventualantrag der Beschwerdeführer 1 und 2 (Aufhebung der Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022 und Rückweisung zur Übermittlung der Informationen unter Berücksichtigung von Aussonderungen und Schwärzungen) abzuweisen. Ebenfalls sind die ähnlich lautenden Eventualanträge des Beschwerdeführers 3 abzuweisen, der Eventualantrag des Beschwerdeführers 3, die Beilagen (Enclosures 01-04) nicht zu übermitteln, und der Subeventualantrag des Beschwerdeführers 3, wonach Passagen zu schwärzen seien, welche nicht Gegenstand des Amtshilfeersuchens seien und welche Gesellschaften, Personen oder Konti betreffen würden, welche keinen Bezug zum Amtshilfeersuchen aufweisen (insbesondere Dokumente vor dem 1. Juli 2015). Zunächst erscheinen die betreffenden Personen nicht rein zufällig in den weiterzuleitenden Dokumenten («fruit d'un pur hasard» vgl. E. 3.3.6). Im Weiteren sind – wie dargelegt (vgl. E. 4.2.4 und E. 4.3.4) – auch Informationen vor dem 1. Juli 2015 voraussichtlich erheblich und eine Übermittlung geht nicht über das Ersuchen hinaus. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Vorinstanz die Namen und Kontaktdaten der in den Bankunterlagen genannten Bankkundenmitarbeitenden geschwärzt hat (vgl. act. 36 bzw. 37, S. 14 [Schlussverfügung vom 19. Oktober 2022]).

5.2 Im Weiteren ist auch keine mündliche Verhandlung durchzuführen. Zunächst ist auf Steueramtshilfeverfahren die Garantie von Art. 6 Ziff. 1 EMRK grundsätzlich nicht anwendbar (vgl. BGE 139 II 404 E. 6; Urteil des BVGer A-7010/2015 vom 19. Mai 2016 E. 2.1.1). Zudem sind die Vorbringen des Beschwerdeführers 3 in seiner Beschwerde vom 21. November 2022 für das Bundesverwaltungsgericht hinreichend klar und erlauben zusammen mit den von der Vorinstanz edierten Akten, die beschwerdeführenden Rügen zu beurteilen. Somit ist der Sachverhalt genügend erstellt und eine mündliche Verhandlung ist nicht erforderlich. Der entsprechende Verfahrensantrag des Beschwerdeführers 3 ist abzuweisen.

5.3 Ebenso kann im vorliegenden Fall auf den vom Beschwerdeführer 3 beantragten Beizug der Akten der Vorinstanz im Verfahren Ref. (...) in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden, da diese für das hier zu beurteilende Amtshilfeersuchen ohne Belang sind, wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben (vgl. insbesondere E. 4.2.4).

6.

6.1 Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind für das vereinigte

Verfahren auf Fr. 10'000.- festzusetzen (vgl. Art. 2 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 3 Bst. b des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüsse (Fr. 5'000.- der Beschwerdeführer 1 und 2 im Verfahren A-5362/2022 und Fr. 5'000.- des Beschwerdeführers 3 im Verfahren A-5414/2022) sind für die Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 Mehrere Personen haben die ihnen gemeinsam auferlegten Verfahrenskosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung zu tragen (Art. 6a VGKE).

6.3 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).

7.

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 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.

Für das Dispositiv wird auf die nächste Seite verwiesen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerden werden vollumfänglich abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von insgesamt Fr. 10'000.- werden dem Beschwerdeführern 1 und 2 sowie dem Beschwerdeführer 3 unter solidarischer Haftung auferlegt. Die einbezahlten Kostenvorschüsse der Beschwerdeführer 1 und 2 im Verfahren A-5362/2022 von Fr. 5'000.- und des Beschwerdeführers 3 im Verfahren A-5414/2022 ebenfalls von Fr. 5'000.- werden zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer 1 und 2, den Beschwerdeführer 3 und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Jürg Steiger

Katharina Meienberg

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:

- die Beschwerdeführer 1 und 2 (Gerichtsurkunde)
- den Beschwerdeführer 3 (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)