



Abteilung I
A-6648/2024

Urteil vom 20. Juni 2025

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richter Jürg Steiger,
Richterin Emilia Antonioni Luftensteiner,
Gerichtsschreiberin Barbara Camenzind.

Parteien

A._____,
vertreten durch
Isabelle Meyer, Rechtsanwältin, und/oder
MLaw Kristin Arve, Rechtsanwältin,
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 auch: ersuchende Behörde), richtete mit Schreiben vom (Datum) 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 (SR 0.672.942.31; nachfolgend: DBA CH-IN) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV) betreffend folgende Personen: B._____ (nachfolgend: betroffene Person 1), C._____ (nachfolgend: betroffene Person 2), den bereits verstorbenen D._____ (nachfolgend: betroffene Person 3), E._____ (nachfolgend: betroffene Person 4), F._____ (nachfolgend: betroffene Person 5), G._____ (nachfolgend: betroffene Person 6) und H._____ (nachfolgend: betroffene Person 7).

A.b Zum Sachverhalt führte die ersuchende Behörde aus, bei den betroffenen Personen 6 und 7 sei am (...) eine Durchsuchungs-/Erhebungsmassnahme durchgeführt worden. Im Verlauf der Durchsuchung seien verschiedene Mitteilungen zwischen Mitgliedern der Familie H._____ (betroffene Personen 1 – 7) und A._____, Partner in der Anwaltskanzlei I._____ (nachfolgend auch: beschwerdeberechtigte Person), gefunden worden, die sich auf die Verwaltung von Vermögen der Familie H._____ ausserhalb Indiens bezögen. Aus diesen Mitteilungen gehe hervor, dass offensichtlich nicht offengelegte Gelder der Familie H._____ von der J._____ Gruppe über Treuhandstrukturen/Einrichtungen verwaltet würden, die von der beschwerdeberechtigten Person ausserhalb Indiens gegründet worden seien. Einige der Gelder würden in das von der Familie H._____ kontrollierte und verwaltete Unternehmen reinvestiert werden. Eine Untersuchung bezüglich des nicht offengelegten Einkommens und Vermögens der betroffenen Person 3 sei ebenfalls bei der Einkommenssteuerbehörde anhängig. Diese habe ausländische Vermögenswerte auf die Namen K._____ und L._____ lautende Bankkonten bei der M._____ (Suisse) SA in (...) (nachfolgend auch: Bank 1) gehabt. Die nicht offengelegten Gelder der betroffenen Person 3 seien von der beschwerdeberechtigten Person verwaltet worden. Aus den beschlagnahmten Unterlagen gehe auch hervor, dass die beschwerdeberechtigte Person Verwalter der K._____ und deren wirtschaftlicher Eigentümer die betroffene Person 3 gewesen sei. Ferner sei am (...) ein Betrag von USD (...) vom Bankkonto (IBAN: [...], Kundennummer [...]) im Namen der K._____ bei der Bank 1

auf ein Bankkonto bei der N._____ (nachfolgend auch: Bank 2) überwiesen worden. Die betroffenen Personen 1, 6 und 7 seien befragt worden, hätten aber die Auskunft betreffend Vermögenswerte ausserhalb von Indien verweigert. Die betroffenen Personen 1 – 7 hätten die von der beschwerdeberechtigten Person ausserhalb Indiens in den genannten Unternehmen verwalteten Gelder in ihrer Steuererklärung nicht offengelegt. Somit verfügten sie über nicht offengelegte Einkünfte. Die verfügbaren Informationen deuteten auf eine Steuerhinterziehung hin. Die angeforderten Informationen seien notwendig, um die Höhe des Einkommens ermitteln und die Einkommenssteuer festsetzen zu können. Es wurden folgende Informationen angefordert:

[...]

vii. Details of account with N._____ to which funds amounting to USD (...) were transferred on (Datum) from bank account (IBAN: [...], number [...] number [...]) held in the name of K._____ with M._____ (SUISSE) SA such as purpose of transferring of the funds, ultimate beneficial owner of the bank account with N._____, KYC documents, account statements and copies of wiring instructions from the (...) to (...).

viii. Details of entity associated with Mr. A._____ whose name contains 'O._____' and who has/had a banking relationship with M._____ such as full name and address of the entity, shareholders/directors/authorized signatories and ultimate beneficial owners of the entity, financial statements of the entity from (...) to (...), bank accounts held by the entity and their statements from (...) to (...).

[...]

x. Details of Fund (if applicable): Details of all the funds held via entities controlled by/associated with [...] Mr. A._____ for the beneficial use of members of the H._____ Family.

A.c Die ersuchende Behörde erklärte im Amtshilfeersuchen, dass das Ersuchen ihrem innerstaatlichen Recht und ihrer Verwaltungspraxis entspreche und ausserdem im Einklang mit dem DBA CH-IN stehe. Die erhaltenen Informationen würden vertraulich behandelt und nur in Zusammenhang mit unter dem DBA CH-IN zulässigen Zwecken verwendet. Ebenso hat die ersuchende Behörde 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.

B.

B.a Mit Editionsverfügungen vom 23. Februar 2024 sowie mit ergänzender Editionsverfügung vom 27. März 2024 forderte die ESTV die Bank 2 auf, ihr Informationen für den Zeitraum vom (Datum) betreffend das Fremdwährungskonto mit der IBAN (...) zuzustellen sowie die im Ausland ansässigen betroffenen Personen über das laufende Amtshilfeverfahren zu informieren.

B.b Die Bank 2 nahm mit Schreiben vom 28. Februar 2024 und 5. April 2024 zu den vorerwähnten Editionsverfügungen Stellung und reichte die verlangten Unterlagen ein. Sie teilte der ESTV mit, dass das Fremdwährungskonto mit der IBAN (...) auf die beschwerdeberechtigte Person gelaufet habe. Es sei am (Datum) saldiert worden. Die registrierte Korrespondenzadresse sei (Adresse) gewesen.

C.

C.a Mit Editionsverfügung vom 23. Februar 2024 forderte die ESTV die beschwerdeberechtigte Person auf, ihr für den Zeitraum vom (Datum) Informationen zu Unternehmungen, die den Namen O. _____ enthielten sowie weitere Unterlagen zukommen zu lassen. Ausserdem verlangte die ESTV Angaben zu allen Geldern, welche der Familie H. _____ zugutekämen und in von der beschwerdeberechtigten Person kontrollierten Unternehmungen gehalten würden.

C.b Die beschwerdeberechtigte Person antwortete mit Schreiben vom 28. Februar 2024, dass ihre Kanzlei aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Zeit Akten nur für 10 Jahre aufbewahre. Ab dem Zeitraum vom (...) lägen ihr weder Informationen noch Unterlagen von einer Gesellschaft mit der Bezeichnung O. _____ vor. Sie habe keine Gesellschaften kontrolliert, welche Vermögenswerte der in der Editionsverfügung genannten Personen gehalten hätten.

D.

D.a Mit Editionsverfügung vom 12. März 2024 forderte die ESTV die Bank 1 auf, ihr für den Zeitraum vom (Datum) Informationen zur Überweisung vom (...) vom Bankkonto der Bank 2 mit der IBAN: (...) lautend auf K. _____ zuzustellen. Ferner verlangte die ESTV Einzelheiten zu einer mit der beschwerdeberechtigten Person verbundenen juristischen Person,

deren Name O._____ enthalte und die eine Bankbeziehung zur M._____ habe.

D.b Die Bank 1 gab in ihrem Antwortschreiben vom 21. März 2024 an, die betroffene Person 3 sei die wirtschaftliche Eigentümerin des Kontos gewesen, welches von der K._____ geführt und am (Datum) geschlossen worden sei. Betreffend die Firma mit dem Namen O._____ konnte die Bank 1 hingegen keine Auskunft erteilen.

D.c Die ESTV zog die beschwerdeberechtigte Person ins Verfahren mit ein, da sie in den editierten Unterlagen als Kontoinhaberin genannt worden war. Letztere wurde am 4. Juni 2024 über das Amtshilfeersuchen und die beabsichtigte Übermittlung der Informationen an die ersuchende Behörde orientiert. In der Folge teilte ihre Rechtsvertretung der ESTV mit, dass sie mit der Interessenswahrung betraut worden sei und nahm am 15. August 2024 zum Amtshilfeverfahren Stellung. Sie verlangte, dass die von der Bank 2 editierten Unterlagen (Beilage 4 auch: Enclosure 4) nicht an die ersuchende Behörde weitergeleitet würden.

E.

Die ESTV erliess am 23. September 2024 eine Schlussverfügung. Sie verfügte die Leistung der ersuchten Amtshilfe (Dispositiv-Ziff. 1). Sie ordnete die Übermittlung der von den Banken 1 und 2 sowie von der beschwerdeberechtigten Person bereitgestellten Informationen an die ersuchende Behörde an. Dabei werde die ersuchende Behörde darauf hingewiesen, dass die genannten Informationen im ersuchenden Staat der Einschränkung der Verwendbarkeit und den Geheimhaltungspflichten nach dem anwendbaren Abkommen unterliege und dass nicht amtshilfefähige Informationen geschwärzt seien (Dispositiv-Ziff. 2). Der Antrag auf Entfernung respektive Schwärzung der Beilage 4 wurde abgewiesen (Dispositiv-Ziff. 3).

F.

F.a Am 24. Oktober 2024 erhob die beschwerdeberechtigte Person (nachfolgend: Beschwerdeführer) gegen die Schlussverfügung der ESTV vom 23. September 2024 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht mit folgenden Anträgen:

1. Die Schlussverfügung der Vorinstanz vom 23. September 2024 sei aufzuheben und die vom Ministry of Finance, Foreign Tax & Tax Research Division, Government of India am (Datum) ersuchte Amtshilfe sei nicht zu leisten.

2. Eventualiter seien 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. Juni 2024 enthaltenen Antworten zu beschränken ohne Enclosure 4.
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 oder Personen betreffen, die keinen Bezug zum vorliegenden Amtshilfeersuchen aufweisen.
4. Die Informationen und Unterlagen gemäss dem Informationsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Juli 2024 und dem beigelegten USB-Stick (...) seien nach Abschluss des vorliegenden Verfahrens zu vernichten.

Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen mit Verweis auf die rechtlichen Bestimmungen vor, er könne die Herausgabe von Unterlagen und Informationen verweigern, die durch das Anwaltsgeheimnis geschützt seien. Das betroffene Bankkonto unterliege dem Anwaltsgeheimnis, auch wenn die Informationen von einem Dritten – vorliegend der Bank 2 – gehalten würden. Es handle sich um ein Konto eines Anwalts und nicht um ein Konto lautend auf ausländische Steuerpflichtige oder mit ihnen verbundene Gesellschaften. Der effiziente Informationsaustausch könne auch gewährleistet werden, ohne das Anwaltsgeheimnis zu verletzen.

G.

Am 6. Dezember 2024 reichte die Vorinstanz eine Vernehmlassung ein und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Auf die Vorbringen der Parteien sowie die Akten wird – sofern sie für den Entscheid wesentlich sind – in den Erwägungen näher eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Amtshilfeersuchen der ersuchenden indischen Steuerbehörde vom (Datum) gestützt auf Art. 26 DBA CH-IN zugrunde. Die Durchführung dieser Abkommensbestimmung richtet sich – unter Vorbehalt abweichender Regelungen im DBA CH-IN – nach dem Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (StAhiG, SR 651.1; vgl. Art. 1 Abs. 1 und 2 sowie Art. 24 StAhiG e contrario).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden gegen Schlussverfügungen der ESTV betreffend die internationale Amtshilfe in Steuersachen zuständig (vgl. Art. 19 Abs. 5 StAhiG i.V.m. Art. 31 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021), soweit das VGG nichts anderes bestimmt (Art. 37 VGG).

1.3 Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist als Adressat der angefochtenen Schlussverfügung und als Person, die vom Amtshilfeersuchen betroffen ist, zur Beschwerdeführung legitimiert (vgl. Art. 48 Abs. 1 VwVG und Art. 19 Abs. 2 StAhiG). Auf die form- und fristgerecht (vgl. Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 19 Abs. 5 StAhiG) eingereichte Beschwerde ist – unter Vorbehalt des nachfolgend in E. 4.4 Ausgeführten – einzutreten.

2.

Das Bundesverwaltungsgericht kann die angefochtene Schlussverfügung in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts auch die Unangemessenheit rügen (Art. 49 Bst. a bis c VwVG).

3.

3.1 Das vorliegende Amtshilfeersuchen stützt sich auf Art. 26 DBA CH-IN. Diese Amtshilfeklausel in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Änderungsprotokoll vom 30. August 2010 (AS 2011 4617, nachfolgend: 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-2981/2019 vom 1. September 2020 E. 2.2.1 m.H. [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_750/2020 vom 25. März 2021], auch zum Folgenden). 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). Die ersuchende Behörde reichte ihr Ersuchen am (Datum) ein und verlangte Informationen für den Zeitraum vom (Datum). Das Ersuchen wurde somit nach Inkrafttreten des DBA CH-IN gestellt und die ersuchten Informationen beziehen sich ebenfalls auf einen Zeitraum nach dessen Inkrafttreten. Somit ist das DBA-CH-IN in zeitlicher Hinsicht anwendbar.

3.2

3.2.1 Gemäss Ziff. 10 Bst. a des Protokolls zum DBA CH-IN (ebenfalls unter SR 0.672.942.31 ersichtlich) besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit 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).

3.2.2 Nach Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN muss das Amtshilfegesuch folgende Informationen enthalten: (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.

3.2.3 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).

3.2.4 Enthält ein Amtshilfeersuchen alle Informationen, die gemäss dem anwendbaren Übereinkommen erforderlich sind, kann das Vorliegen einer sog. «fishing expedition» grundsätzlich verneint werden (vgl. Urteil des

BGer 2C_953/2020 vom 24. November 2021 E. 3.3; Urteil des BVGer A-5281/2021 vom 2. Mai 2022 E. 6.1).

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».

3.3.2 Nach Art. 26 Abs. 3 DBA CH-IN sind die Absätze 1 und 2 nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat, von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des einen oder des anderen Vertragsstaates abzuweichen (Bst. a), oder Informationen zu erteilen, welche nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren eines der beiden Vertragsstaaten nicht beschafft werden können (Bst. b). Sodann besteht auch keine Verpflichtung zur Erteilung von Informationen, die ein Handels-, Geschäfts-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung dem Ordre Public widerspräche (Bst. c).

3.3.3 Ersucht ein Vertragsstaat gemäss Art. 26 DBA CH-IN um Informationen, so nützt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen, selbst wenn dieser andere Staat diese Information für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorhergehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen nach Abs. 3, wobei diese jedoch nicht so auszulegen sind, dass ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil er kein innerstaatliches steuerliches Interesse an solchen Informationen hat (Art. 26 Abs. 4 DBA CH-IN).

3.3.4 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).

3.3.5 Das Verbot der Beweisausforschung ist Ausdruck des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [SR 101; nachfolgend: 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.).

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

143 II 185 E. 3.3.2 m.w.H., zitiert im Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2; vgl. zum Ganzen auch: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.4 m.w.H.).

3.3.7 Die Voraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Gesuchstellung eine vernünftige Möglichkeit besteht, dass sich die angefragten Angaben als in diesem Sinn erheblich erweisen werden. Die voraussichtliche Erheblichkeit von geforderten Unterlagen oder Auskünften muss sich bereits aus dem Amtshilfegesuch ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-140/2019 vom 13. Mai 2019 E. 3.1.2, je m.H.). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit dem Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Gemäss Rechtsprechung ist von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (statt vieler: Urteil des BVGer A-672/2020 vom 3. März 2021 E. 2.2.5 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 m.w.H.; Urteil des BVGer A-3095/2018 vom 29. Mai 2019 E. 2.5). Auf diesem Vertrauen gründet letztlich das ganze Amtshilfeverfahren. Dementsprechend ist die ESTV an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüche sofort entkräftet werden kann (BGE 142 II 218 E. 3.1, 139 II 451 E. 2.2.1; Urteile des BVGer A-3773/2018 vom 8. Februar 2019 E. 2.6 und A-381/2018 vom 21. November 2018 E. 4.2). Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Werden diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr vertrauen (Urteil des BVGer A-1964/2024 vom 24. Oktober 2024 E. 2.2.2 m.w.H.). Folglich ist die Wahrung des Grundsatzes erst bei

konkreten Anhaltspunkten auf eine zweckwidrige Verwendung im ersuchenden Staat zu überprüfen (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; Urteil des BVGer A-2549/2022 vom 16. September 2024 E. 5.4.1 m.w.H.). 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; zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2549/2022 vom 16. September 2024 E. 5.4.1 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 (zum Ganzen: Urteil des BVGer A-2549/2022 vom 16. September 2024 E. 5.4.2 m.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-741/2022 vom 29. Januar 2024 E. 2.8, A-5409/2022 vom 23. August 2023 E. 2.4.2, je m.w.H.).

3.4.3 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 (Urteil des BGer 2C_287/2019, 2C_288/2019 vom 13. Juli 2020 E. 5.2; vgl. Übersicht zu bisher beurteilten Situationen in BGE 144 II 29 E. 4.2.4 S. 36 f.; ferner 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_703/2020 vom 15. März 2021 E. 4.2.3 m.w.H.; Urteil des BVGer A-4987/2021 vom 20. Mai 2022 E. 2.2.6 m.w.H.).

3.4.4 Art. 4 Abs. 3 StAhiG steht der Übermittlung von Informationen zu Dritten – wie z.B. deren Namen – nicht entgegen, wenn diese Informationen für den geltend gemachten Steuerzweck voraussichtlich erheblich sind und ihre Übermittlung erforderlich ist, d.h. die Aussonderung, Schwärzung oder anderweitige Unkenntlichmachung der Information den Zweck des Amtshilfeersuchens vereiteln würde. Wo es an dieser voraussichtlichen Erheblichkeit der einen Dritten betreffenden Information fehlt, hat ihre Übermittlung zu unterbleiben bzw. sind sie zu schwärzen. Eine Information, die einen Dritten betrifft, ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung im abkommensrechtlichen Sinne voraussichtlich erheblich, wenn sie geeignet ist, die Steuersituation des betroffenen Steuerpflichtigen zu klären (Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 2.2 m.w.H.).

3.4.5 Art. 8 StAhiG regelt die Grundsätze der Informationsbeschaffung im Rahmen des innerstaatlichen Vollzugs der Amtshilfe. Gemäss Art. 8 Abs. 1 StAhiG sind zur Beschaffung von Informationen nur Massnahmen zulässig, welche nach schweizerischem Recht zur Veranlagung sowie Durchsetzung der Steuern, welche Gegenstand des Ersuchens sind, durchgeführt werden könnten. Informationen, die sich im Besitz einer Bank, eines anderen Finanzinstituts, einer beauftragten oder bevollmächtigten Person, einer Treuhänderin oder eines Treuhänders befinden oder die sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen, können verlangt werden, wenn das anwendbare Abkommen ihre Übermittlung vorsieht (Art. 8 Abs. 2 StAhiG). Die ESTV wendet sich zur Beschaffung der Informationen an die Personen und Behörden nach Art. 9–12 StAhiG, von welchen sie annehmen kann, dass sie über die Informationen verfügen (Art. 8 Abs. 3 StAhiG). Es sind dies namentlich die betroffene Person (vgl. Art. 9 StAhiG), also die «Person, über die im Amtshilfeersuchen Informationen verlangt werden (...)» (Art. 3 Bst. a StAhiG) und die Informationsinhaberin oder der Informationsinhaber (vgl. Art. 10 StAhiG) bzw. «die Person, die in der Schweiz über die verlangten Informationen verfügt» (Art. 3 Bst. b StAhiG).

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 Das völkerrechtliche Vertrauensprinzip (E. 3.4.1) 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, 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.).

3.5.3 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 durch 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 durch 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 Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung mehrfach darauf hingewiesen, dass der in Art. 26 Abs. 3 DBA CH-IN (Art. 26 Abs. 3 OECD-MA) formulierte Vorbehalt zugunsten des innerstaatlichen Rechts hinsichtlich der Einholung von Auskünften von einer Person in der Schweiz auf das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) verweist. Hierbei handelt es sich um die Bestimmungen, welche die dem Steuerpflichtigen und Dritten obliegenden Verfahrenspflichten regeln, nämlich die Art. 123-129 DBG. Wo eine Person im Amtshilfeverfahren zur Erteilung einer Information über eine andere, im ersuchenden Staat steuerpflichtige Person angehalten wird und diese Information auch für die Veranlagung der in der Schweiz ansässigen Person von Bedeutung sein kann, bemisst sich ihre Mitwirkungspflicht nach Art. 123-126 DBG. Hat die ersuchte Information hingegen offensichtlich keine Bedeutung für die steuerliche Situation der Auskunft erteilenden Person, kann von ihr lediglich Mitwirkung nach Art. 127-129 DBG verlangt werden. Diese Unterscheidung des internen Rechts in Bezug auf die zulässigen Untersuchungsmassnahmen knüpft lediglich an der Situation der Auskunft erteilenden Person an (Urteil des BGer 2C_616/2018 vom 9. Juli 2019 E. 4.3). Sie setzt kein Fiskalinteresse der Schweiz voraus und ist deshalb mit Art. 26 Abs. 4 DBA CH-IN vereinbar (vgl. zum Ganzen: BGE 142 II 69 E. 4, 5.1.3 und 5.4; ferner auch Art. 8 Abs. 1 StAhiG).

3.6.2 Gemäss Art. 127 Abs. 1 Bst. d DBG sind gegenüber dem Steuerpflichtigen Treuhänder, Vermögensverwalter, Pfandgläubiger, Beauftragte und andere Personen, die Vermögen des Steuerpflichtigen in Besitz oder in Verwaltung haben oder hatten, über dieses Vermögen und seine Erträge zur Ausstellung schriftlicher Bescheinigungen verpflichtet. Reicht der Steuerpflichtige trotz Mahnung die nötigen Bescheinigungen nicht ein, so kann sie die Veranlagungsbehörde vom Dritten einfordern. Das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis bleibt vorbehalten (Art. 127 Abs. 2 DBG).

3.7

3.7.1 Bei Bankunterlagen, welche von einer Bank als Informationsinhaberin ediert werden, greift indessen Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN. Diese

Gegenausnahme sieht vor, dass Art. 26 Abs. 3 DBA CH-IN in keinem Fall so auszulegen ist, dass ein ersuchter Staat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen kann, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf Beteiligungen an einer Person beziehen. Diese Bestimmung ist direkt anwendbar (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.5.2 und 4.6.1 in Bezug auf das Abkommen vom 9. September 1966 zwischen der Schweiz und Frankreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht [SR 0.672.934.91, DBA CH-FR]). Gestützt darauf verfügt die ESTV über die notwendigen verfahrensrechtlichen Befugnisse, um von Banken, Finanzinstituten, Bevollmächtigten, Beauftragten oder Treuhändern die Übermittlung aller ersuchten Informationen, die das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit erfüllen, zu verlangen, ohne dass ihr das Bankkundengeheimnis oder andere innerstaatliche Rechtsvorschriften entgegengehalten werden können (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.5.2 sowie Urteile des BVGer A-7290/2023 vom 3. April 2025 E. 5.8.2, A-2797/2023 vom 3. April 2024 E. 6.4). Es soll damit klargestellt werden, dass keine innerstaatlichen Normen der Offenlegung von Bankinformationen entgegenstehen sollen (vgl. BGE 141 II 436 E. 4.4.2, auch publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 84 [2015/2016] S. 559 ff.; Urteile des BVGer A-7290/2023 vom 3. April 2025 E. 5.8.2, A-4300/2021 vom 13. Juli 2022 E. 5.3 und A-2468/2016 vom 19. Oktober 2016 E. 3.1.5). Der selbstausführende Charakter dieses Standards bedeutet nicht nur, dass eine Schweizer Bank das Bankkundengeheimnis nicht anfechten kann, sondern auch, dass die Bundesverwaltung über die erforderlichen Verfahrensbefugnisse verfügt, um die voraussichtlich erforderlichen relevanten Informationen zu erhalten. Art. 26 Abs. 5 Satz 2 DBA CH-IN steht der Anwendung von Abs. 3 allerdings nicht entgegen, soweit dieser Berufsgeheimnisse schützt, die nicht unter Abs. 5 fallen, wie etwa das Anwaltsgeheimnis (vgl. BGE 142 II 161 E. 4.5.2 in Bezug auf das DBA CH-FR; Kommentar zum OECD-MA, Nr. 19.3 zu Art. 26; XAVIER OBERSON, in: *Modèle de convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune*, Commentaire, Nr. 139 zu Art. 26 MC OCDE; DANIEL HOLENSTEIN, in: *Zweifel/Beusch/Matteotti* [Hrsg.], *Internationales Steuerrecht*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2015, N 296 zu Art. 26 OECD-MA).

3.7.2 Das Bundesgericht hat sich im jüngst ergangenen Urteil 2C_116/2023 vom 2. Mai 2025 (zur Publikation vorgesehen) eingehend mit dem Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses im Bereich der Amtshilfe befasst. Es stellte fest, dass die dem Art. 26 Abs. 3 Bst. c des

OECD-MA angelehnte Bestimmung im (betreffenden) DBA es dem ersuchten Staat ermögliche, den Austausch wahrscheinlich relevanter Informationen gemäss Absatz 1 zu *verweigern* (vgl. dazu E. 3.3.1 des vorliegenden Urteils), wenn diese ein Geschäftsgeheimnis, ein gewerbliches oder berufliches Geheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, und zwar auch dann, wenn der ersuchende Staat sich zur Geheimhaltung verpflichtet habe (Abs. 2). Sie verbiete jedoch nicht den Austausch solcher Informationen (dortige E. 11.1 mit Hinweis). Mit Verweis auf den OECD-Kommentar zum OECD-MA führte das Bundesgericht weiter aus, der Begriff des Berufsgeheimnisses umfasse das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts. Die Definition der vom Anwaltsgeheimnis erfassten Informationen obliege dem innerstaatlichen Recht. Sie sei jedoch eng auszulegen, da dieses Geheimnis nur Informationen schütze, die ein Anwalt in Ausübung seiner typischen Aufgaben erhalten habe, und es nicht missbräuchlich geltend gemacht werden könne (dortige E. 11.2). Zum Schutz des Berufsgeheimnisses des Anwalts nach schweizerischem Recht führte das Bundesgericht aus, dieses erstrecke sich nur auf Informationen, die der Anwalt im Rahmen seiner typischen Tätigkeit erhalten habe. Tatsachen, die sich auf die Beziehung zwischen dem Anwalt und seinem Mandanten bezögen, seien durch das Berufsgeheimnis geschützt. Auch Bankkonten eines Anwalts könnten Informationen enthalten, die durch dessen Berufsgeheimnis geschützt seien (dortige E. 12.1). Dies sei grundsätzlich bei Bankkonten der Fall, die mit dem Formular R eröffnet worden seien. Mit diesem Formular bestätige der Anwalt der Bank, dass er nicht selbst der wirtschaftlich Berechtigte der auf dem Konto verbuchten Vermögenswerte sei und er den für Rechtsanwälte geltenden Rechtsvorschriften sowie dem gesetzlich geschützten Berufsgeheimnis in Bezug auf diese Vermögenswerte unterliege. Ebenso erkläre der Anwalt, dass er dieses Konto ausschliesslich im Rahmen seiner Anwaltstätigkeit nutzen werde. Folglich ermögliche ein solches Konto dem Rechtsanwalt, seine berufliche Verpflichtung gemäss Art. 12 Bst. h BGFA zu erfüllen, wonach er die ihm anvertrauten Vermögenswerte und sein eigenes Vermögen getrennt zu verwahren habe. Somit dürfe ein mit dem Formular R eröffnetes Bankkonto nur Informationen enthalten, die unter das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts fielen und zu seiner typischen Tätigkeit gehörten (dortige E. 12.2). Dabei seien auch Dokumente, die sich im Besitz einer Bank befänden, geschützt (dortige E. 14). Für andere Bankkonten eines Rechtsanwalts gelte dies grundsätzlich nicht. Es sei denn, sie enthielten Informationen, die zur typischen anwaltlichen Tätigkeit gehören, beispielsweise Namen von Mandanten in Bankauszügen, welche im Zusammenhang mit der Überweisung von Honoraren aufgeführt seien (dortige E. 12.4 und 12.6). Zu den typischen Tätigkeiten

eines Rechtsanwalts gehören nach der bundesgerichtlichen Praxis, auf welche im eingangs erwähnten Grundsatzurteil ebenfalls verwiesen wird, insbesondere die Ausarbeitung von Entwürfen für Rechtsakte, die Unterstützung oder Vertretung einer Person vor einer Verwaltungs- oder Justizbehörde sowie die Rechtsberatung (BGE 147 IV 385 E. 2.2, letzter Abschnitt). Nicht vom Berufsgeheimnis geschützt sind indes andere Geschäftstätigkeiten, insbesondere die Geschäftsführung bzw. Verwaltung einer Gesellschaft oder die Vermögensverwaltung. Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung ist, ob bei den fraglichen Dienstleistungen die kaufmännisch-operativen oder die anwaltsspezifischen Elemente objektiv überwiegen (BGE 135 III 597 E. 3.3; vgl. zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_116/2023 vom 2. Mai 2025 [zur Publikation vorgesehen] E. 12.1, 13.2).

3.7.3 Art. 8 Abs. 6 StAhiG besagt, dass Anwältinnen und Anwälte, die nach dem Anwaltsgesetz vom 23. Juni 2000 (BGFA, SR 935.61) zur Vertretung vor schweizerischen Gerichten berechtigt sind, die Herausgabe von Unterlagen und Informationen verweigern können, die durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind.

3.7.4 Gemäss Art. 13 BGFA unterstehen Anwältinnen und Anwälte zeitlich unbegrenzt und gegenüber jedermann dem Berufsgeheimnis über alles, was ihnen infolge ihres Berufes von ihrer Klientschaft anvertraut worden ist (Abs. 1). Sie sorgen für die Wahrung des Berufsgeheimnisses durch ihre Hilfspersonen (Abs. 2). Offenbaren Anwälte oder ihre Hilfspersonen ein solches Geheimnis, so werden sie nach Art. 321 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) auf Antrag mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft. Der persönliche Geltungsbereich des BGFA erstreckt sich auf Personen, die über ein Anwaltspatent verfügen und in der Schweiz im Rahmen des Anwaltsmonopols Parteien vor Gerichtsbehörden vertreten (Art. 2 Abs. 1 BGFA). Dazu berechtigt sind Anwältinnen und Anwälte, die in einem kantonalen Anwaltsregister eingetragen sind (Art. 4 BGFA) sowie Angehörige von Mitgliedstaaten der EU oder der EFTA, die berechtigt sind, den Anwaltsberuf in ihrem Herkunftsstaat unter einer im Anhang zum BGFA aufgeführten Berufsbezeichnung auszuüben, wenn sie dies im freien Dienstleistungsverkehr tun (Art. 21 Abs. 1 BGFA) oder bei einer kantonalen Aufsichtsbehörde über die Anwältinnen und Anwälte eingetragen sind (Art. 27 Abs. 1 BGFA).

4.

Aus den Akten ist vorliegend ersichtlich, dass das Amtshilfeersuchen

sämtliche gemäss Ziff. 10 Bst. b des Protokolls zum DBA CH-IN erforderlichen Informationen (vgl. E. 3.2.2) enthält. Die formellen Voraussetzungen sind somit erfüllt. Der Beschwerdeführer bestreitet dies auch nicht; insbesondere macht er nicht geltend, dass das Ersuchen zum Zweck der Beweisausforschung gestellt worden ist. Die Vorinstanz ist somit zu Recht auf das Ersuchen vom (Datum) eingetreten.

Hingegen macht der Beschwerdeführer geltend, dass die vorgesehene Amtshilfeleistung unrechtmässig sei. Nachfolgend ist auf die Einwände des Beschwerdeführers betreffend die Weiterleitung der Informationen der Bank 2 und in diesem Zusammenhang die Preisgabe von Berufsgeheimnissen an die indische Steuerbehörde einzugehen (E. 4.1). Sofern der Weiterleitung unter dem Gesichtspunkt des einschlägigen Berufsgeheimnisses nichts entgegensteht, ist zu beurteilen, ob die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen voraussichtlich erheblich sind (E. 4.2). Ferner ist umstritten und zu klären, ob die Übermittlung der Daten Dritter rechtmässig ist, respektive ob die Daten zu anonymisieren sind (E. 4.3). Schliesslich ist über den Antrag des Beschwerdeführers auf Vernichtung sämtlicher Informationen und Unterlagen des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden (E. 4.4).

4.1

4.1.1 Der Beschwerdeführer beruft sich auf das Anwaltsgeheimnis und führt aus, er sei als Rechtsanwalt und nicht treuhänderisch als Aktionär oder als Organ einer Gesellschaft tätig. Er sei im Anwaltsregister gemäss BGFA des Kantons (...) eingetragen. Das zur Edition vorgesehene Konto bei der Bank 2 laute auf seinen Namen und es sei seine Passkopie, die sich in den Eröffnungsunterlagen befinde. Er habe das Konto für seine Tätigkeit als Rechtsanwalt genutzt, indem er Gelder von verschiedenen Klienten erhalten oder an Klienten bezahlt habe. Den Kontoauszügen seien Namen seiner Klienten zu entnehmen. Diese unterständen dem Anwaltsgeheimnis und seien deshalb nicht an die ersuchende Behörde weiterzuleiten.

4.1.2 Die Vorinstanz bezweifelt insbesondere, dass es sich bei dem besagten Konto um ein klassisches Anwaltskonto handelt. Sie ist der Ansicht, das Konto werde eher für treuhänderische oder ähnliche Aufgaben verwendet. Mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung führt sie sodann zum Anwaltsgeheimnis aus, dass der Gegenstand des Geheimnisses nicht von der Person, die ein Geheimnis innehat, getrennt werden könne, da sonst das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts seines Sinnes und Zwecks

beraubt würde. Eine Information, die nicht von einem Rechtsanwalt stammt, könne nicht durch das Berufsgeheimnis des Rechtsanwalts geschützt werden.

4.1.3 Da gemäss der hiervor erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Kommentar zum OECD-MA in Bezug auf das anwaltliche Berufsgeheimnis auf das nationale Recht verweist (vgl. E. 3.7.2), ist zunächst zu prüfen, ob die fraglichen Unterlagen in der Schweiz durch das Anwaltsgeheimnis geschützt sind und deshalb deren Herausgabe verweigert werden kann.

4.1.3.1 Bei den zur Übermittlung vorgesehenen und umstrittenen Unterlagen handelt es sich um die Eröffnungsunterlagen des Fremdwährungskontos bei der Bank 2 mit der IBAN (...) sowie die dazugehörigen Kontoauszüge vom 1. April 2011 bis (Datum) (Enclosure 4 [Beilage 19 der Akten zur Vernehmlassung]). Als Eigentümer des Kontos ist der Beschwerdeführer aufgeführt. Aus den Eröffnungsunterlagen ist auf Seite 4 unter Ziff. 5 als Zweck der Geschäftsbeziehung zur Bank 2 die «Deponierung und Weiterleitung von Vermögenswerten» angegeben. Unter «Wirtschaftlicher/Beruflicher/Geschäftlicher Hintergrund des Vertragspartners/ des wB» ist folgendes vermerkt: «D. _____ ist ein indischer Gross- Unternehmer, investiert in Pharma, Stahl, Zucker». Bei der Frage der wirtschaftlichen Herkunft der bei der Bank 2 zu deponierenden Vermögenswerte ist festgehalten: «Erb-schaft und erwirtschaftete Geschäftsgewinne». Im Kontoauszug sind in der Spalte «Text» neben Angaben zu Verkäufen lediglich Namen von verschiedenen Gesellschaften wie (...) und (...) aufgeführt. Als einzige Hinweise auf die Art des Zahlungsverkehrs sind Anmerkungen wie «repayment shareholder loan» und «Vergütungsauftrag» angegeben; ausserdem Kontonummern, Buchungsnummern und teilweise Adressen sowie diverse Geldbeträge aufgeführt.

4.1.3.2 In den erwähnten Unterlagen findet sich nirgends ein Anhaltspunkt, dass der Beschwerdeführer das Konto ausschliesslich für anwaltliche Tätigkeiten nützen würde. Auch liegt kein Formular R in den Eröffnungsunterlagen, mit welchem die Angaben des Beschwerdeführers bestätigt werden könnten. Er selbst gibt im Übrigen nicht an, das betreffende Konto mit dem Formular R eröffnet zu haben. Zudem lässt sich nicht feststellen, dass über dieses Konto Honorare abgerechnet, Kostenvorschüsse geleistet oder ähnliche, für die Anwaltstätigkeit typische Leistungen erbracht worden sind. Hinweise auf die Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und den in der Enclosure 4 genannten Unternehmungen respektive der betroffenen

Person 3 sind ebenfalls nicht zu finden. Die Enclosure 4 enthält insgesamt keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei dem Konto um ein Anwaltskonto und bei den im Kontoauszug genannten Gesellschaften um Mandanten des Beschwerdeführers handelt. Hingegen lässt sich aus den in der Eröffnungsdokumenten gemachten Angaben schliessen, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem hier diskutierten Konto treuhänderisch tätig war und Vermögen verwaltet hat. Dass der Beschwerdeführer zusätzlich noch als Rechtsanwalt tätig und im Anwaltsregister eingetragen ist, steht dem nicht entgegen. Demzufolge fällt die Enclosure 4, da sie keinen offensichtlichen Zusammenhang mit einer anwaltlichen Tätigkeit aufweist, gemäss massgebendem Schweizer Recht nicht in den Schutzbereich des anwaltlichen Berufsgeheimnisses; deren Weiterleitung an die ersuchende Behörde kann daher gestützt auf Art. 8 Abs. 6 StAhiG nicht verweigert werden.

4.1.4 Auf die Frage, ob dem Beschwerdeführer basierend auf die Bestimmungen des DBG eine Mitwirkungspflicht zur Herausgabe von Unterlagen oder zur Auskunft über Vermögenswerte obliegt (s. E. 3.6.1 f.), ist nicht weiter einzugehen. Die Enclosure 4, die ja ohnehin nicht dem Anwaltsgeheimnis untersteht (E. 4.1.3.2), befand sich nämlich bei der Bank 2. Sie wurde auf Verlangen der Vorinstanz, gestützt auf Art. 26 Abs. 5 DBA CH-IN editiert. Dafür war weder die Mitwirkung des Beschwerdeführers noch seine Zustimmung erforderlich (E. 3.7). Seine Mitwirkungspflicht beschränkt sich demnach allein auf Informationen, die er in seinem Besitz hat. Dies ist nach seinen eigenen Angaben nicht der Fall. Im Schreiben vom 28. Februar 2024, mit welchem er auf die Editionsverfügung der Vorinstanz reagiert hat, gab er nämlich an, keine Informationen zu den im Amtshilfeersuchen genannten Gesellschaften oder Personen zu haben (Beilage 12 der Akten zur Vernehmlassung). Ob dieses Schreiben selbst als ein zu editierendes Dokument zu qualifizieren ist, muss mangels Entscheide Relevanz nicht weiter erörtert werden.

4.2 Zu prüfen ist weiter, ob die Enclosure 4 für den von der ersuchenden Behörde geltend gemachten Steuerzweck als voraussichtlich erheblich erscheint.

4.2.1 Der Beschwerdeführer macht mit Verweis auf die beschwerdeweise eingereichte, von ihm geschwärzte Enclosure 4 geltend, die zur Übermittlung vorgesehenen Informationen enthielten zahlreiche Angaben zu Personen, welche nicht vom Amtshilfeersuchen betroffen und deren Angaben voraussichtlich nicht erheblich seien. Er sei für mehrere «Klienten» tätig

gewesen; die Angaben der an den übrigen Transaktionen Beteiligten hätten mit dem vorliegenden Amtshilfeersuchen nichts zu tun. Die Zahlungsflüsse der betroffenen Personen seien der ersuchenden Behörde zudem bereits bekannt.

4.2.2 Das vorliegende Amtshilfeersuchen basiert auf der Feststellung der ersuchenden Behörde, wonach der Beschwerdeführer Vermögenswerte der betroffenen Person 3 bei einer Schweizer Bank verwaltet hat, welche in deren Einkommenserklärung nicht offengelegt worden sind. Die ersuchende Behörde äusserte den Verdacht der Steuerhinterziehung. Sie beschreibt den Sachverhalt ausführlich und nachvollziehbar, weshalb gestützt auf das sog. völkerrechtliche Vertrauensprinzip (vgl. E. 3.4.1) auf den im Ersuchen geschilderten Sachverhalt grundsätzlich abzustellen ist. Ausserdem bezieht sich die verlangte Enclosure 4, wie hiavor erwähnt (E. 4.1.3.1) auf die betroffene Person 3; sie gibt Auskunft über deren Vermögenswerte in der Schweiz. Unbehelflich ist in diesem Zusammenhang der Einwand des Beschwerdeführers, die ersuchende Behörde kenne bereits die Zahlungsflüsse des besagten Kontos, weshalb es nicht nötig sei, die Bankunterlagen weiterzuleiten. Im Amtshilfeersuchen bezog sich die ersuchende Behörde lediglich auf einen Geldbetrag von USD (...), welcher von einem Konto der K. _____ bei der Bank 1 auf ein Konto bei der Bank 2 überwiesen worden sei. Die wirtschaftlich berechnigte Person der genannten Unternehmung sei die betroffene Person 3 gewesen. Aus dem Kontoauszug geht jedoch hervor, dass mindestens zwei weitere Überweisungen erfolgt sind. So wurde am (Datum) ein Betrag von USD (...) und am (Datum) ein solcher von USD (...) von der K. _____ überwiesen und auf dem Konto gutgeschrieben. Ob die ersuchende Behörde von diesen Beträgen Kenntnis hat oder der Kontoauszug generell dazu geeignet ist, im indischen Steuerverfahren verwendet zu werden, muss vorliegend nicht überprüft werden. Es genügt einzig, dass die ersuchten Informationen einen Bezug zum von der ersuchenden Behörde geschilderten Sachverhalt haben («Plausibilitätsprüfung», E. 3.3.6), was vorliegend klar zu bejahen ist. Demzufolge ist das Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit betreffend die Enclosure 4 erfüllt.

4.3 Der Beschwerdeführer stellt in diesem Zusammenhang Schwärzungsanträge hinsichtlich der in der Enclosure 4 erscheinenden Namen sowie seiner eigenen personenbezogenen Angaben.

4.3.1 Der Beschwerdeführer begründet seinen Antrag damit, dass die in Enclosure 4 genannten Unternehmungen und Namen in keinem

Zusammenhang mit dem Amtshilfeersuchen ständen. Dabei verweist er auf seine beschwerdeweise eingereichte Version der Enclosure 4, die er nachträglich geschwärzt hat. In dieser Version, die er als korrekt erachtet, sind aber nicht nur die im Kontoauszug genannten Unternehmungen anonymisiert, sondern auch die Angaben in den Eröffnungsunterlagen zur wirtschaftlichen Berechtigung der betroffenen Person 3. Auf sie bezieht sich aber gerade das Amtshilfeersuchen; ihr Einkommen und Vermögen in der Schweiz ist Mittelpunkt der Abklärungen der ersuchenden Behörde. Deshalb ist der Antrag auf Schwärzung dieser Passage abzuweisen.

4.3.2 Basierend auf die Unterlagen in der Enclosure 4 lässt sich zudem das geschäftliche Verhältnis zwischen den genannten Unternehmungen und dem Beschwerdeführer nicht definieren. Ebenso wenig ist bekannt, ob zwischen diesen Unternehmungen und der betroffenen Person 3 eine Beziehung bestanden hat oder ob die Namen rein zufällig in der Enclosure 4 vorkommen. Ausserdem ist unklar und wird vom Beschwerdeführer nicht dargetan, wie weit die Berechtigung der betroffenen Person 3 in Bezug auf das Konto reicht, insbesondere ob sie Zugriff auf die Kontoauszüge oder Einfluss auf die Transaktionen hat. Demzufolge kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Informationen in der Enclosure 4 für die Prüfung der steuerlichen Situation der betroffenen Person 3 nicht relevant sind. Nichts anderes ergibt sich in Bezug auf die Angaben betreffend den Beschwerdeführer. Auch er erscheint nicht zufällig in den Bankunterlagen, sondern ist Kontoinhaber und Bevollmächtigter des entsprechenden Kontos. Ob seine Identität für die ersuchende Behörde notwendig ist, kann nur diese abschliessend beurteilen. Ein Bezug zum Amtshilfeersuchen ist aber klar gegeben, zumal die ersuchende Behörde explizit um Angaben zum Kontoinhaber resp. wirtschaftlichen Berechtigten sowie den Grund für die Überweisung vom Konto bei der Bank 1 auf das Konto bei der Bank 2 angefragt hat. Demzufolge erweist sich die Übermittlung sämtlicher Informationen in der Enclosure 4 als zulässig. Die Anträge auf Schwärzung der übrigen Namen sind nach dem Gesagten ebenfalls abzuweisen.

4.4 Soweit der Beschwerdeführer die Vernichtung der Informationen und Unterlagen gemäss dem Informationsschreiben der Vorinstanz vom 16. Juli 2024 nach Abschluss dieses Verfahrens verlangt, kann er nicht gehört werden. Die Vorinstanz hat sich dazu in ihrer Schlussverfügung nicht geäussert. Insoweit fehlt es betreffend diesen Antrag an einem Anfechtungsgegenstand. Deshalb ist darauf nicht einzutreten.

5.

Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass die Voraussetzungen für die Amtshilfeleistung an Indien im vorliegenden Fall erfüllt sind. Die Schlussverfügung vom 23. September 2024 ist zu bestätigen. Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6.

6.1 Ausgangsgemäss hat der unterliegende Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind auf Fr. 5'000.-- 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 gleicher Höhe ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden.

6.2 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).

7.

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

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss in gleicher 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.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Barbara Camenzind

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 ([...]; Gerichtsurkunde)