



Urteil vom 28. Oktober 2020

Besetzung

Richter Keita Mutombo (Vorsitz),
Richterin Sonja Bossart Meier,
Richterin Annie Rochat Pauchard,
Gerichtsschreiberin Monique Schnell Luchsinger.

Parteien

A._____,
(...)
vertreten durch Dr. Marc Veit, Rechtsanwalt, und
Dr. Simone Nadelhofer, Rechtsanwältin,
(...),
Beschwerdeführerin,

gegen

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

Gegenstand

Amtshilfe (DBA CH-IN).

Sachverhalt:

A.

A.a Am (...) richtete das Ministry of Finance von Indien (nachfolgend: MoF) ein Amtshilfeersuchen (indisches Verfahren No. [...]) an die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend: ESTV oder Vorinstanz). Das MoF stützte sich dabei auf das Abkommen vom 2. November 1994 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen (SR 0.672.942.31; nachfolgend: DBA CH-IN) und 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, ebenfalls publiziert unter SR 0.672.942.31; AS 2011 4617, BBI 2010 8827; in Kraft seit 7. Oktober 2011; nachfolgend: Protokoll 2010). Als vom Ersuchen betroffene Person nannte das MoF A._____ (nachfolgend auch: Steuerpflichtige oder betroffene Person), wohnhaft in (...)/IN. Das Ersuchen betraf gemäss Angaben des MoF die Einkommenssteuern für die Steuerperioden vom (...) bis zum (...). In diesem Zusammenhang wies das MoF indes darauf hin, dass nach indischem Einkommenssteuerrecht Einkünfte aus früheren Jahren auch in der laufenden Steuerperiode erfasst werden könnten und verlangte daher auch Informationen betreffend die Steuerperioden ab (...). Zudem sei nach indischem Recht die vorsätzliche Steuerhinterziehung eine Straftat, welche eine Gefängnisstrafe von bis zu sieben Jahren sowie eine Busse nach sich ziehen könne. Als Informationsinhaberin wurde die B._____ (nachfolgend: B._____ oder Informationsinhaberin) genannt.

Das MoF führte aus, es habe Hinweise darauf, dass die betroffene Person über ein Bankkonto bei der Informationsinhaberin verfüge. Dieses Konto habe die Identifikationsnummer (...). Dieses Konto sei mit einem weiteren Bankkonto bei der Informationsinhaberin lautend auf (...) verbunden, welches den «Code (...)» habe. Die Steuerpflichtige habe geltend gemacht, dass sie bei der Informationsinhaberin weder ein Konto führe noch geführt habe.

Das MoF beabsichtigte, die Angaben der betroffenen Person mittels amtshilfeweise erlangter Informationen zu überprüfen, um eine allfällige Steuerhinterziehung ausschliessen zu können.

Es erklärte zudem, die erbetenen Informationen einzig für Steuerzwecke verwenden zu wollen.

A.b In seinem Ersuchen vom (...) verlangte das MoF folgende Angaben und Unterlagen:

(...)

B.

Mit Schreiben vom (...) teilte die ESTV dem MoF mit, dass im schweizerischen Verfahren (...) (indisches Verfahren [...]) keine Amtshilfe geleistet werden könne, soweit das Ersuchen ausschliesslich auf gestohlenen Daten der B._____ beruhe. Amtshilfe sei jedoch möglich, soweit das Ersuchen auf einem Verfahren beruhe, das im Einklang mit dem schweizerischen Recht stehe, weshalb sie (die ESTV) Gelegenheit gebe zur Ergänzung des Ersuchens.

C.

C.a Mit Eingabe vom (...) änderte das MoF sein Ersuchen betreffend das Verfahren (...) ([...]) dahingehend, dass es um Amtshilfe ohne vorgängige Notifikation der betroffenen Person bat. Ferner dehnte es die Anfrage auf den Zeitraum vom (...) bis zum (...) bzw. die gesamte Periode (...) aus.

Das MoF führte hierzu aus: (...)

C.b In seinem Ersuchen vom (...) verlangte das MoF folgende Angaben und Unterlagen:

(...)

D.

Mit Schreiben vom (...) informierte die ESTV das MoF, dass die Schweiz im Verfahren (...) ([...]) keine Amtshilfe leisten könne und daher das Verfahren als geschlossen betrachte.

E.

Am (...) erneuerte das MoF unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 seine bisher nicht erfüllten bzw. geschlossenen Amtshilfeersuchen und legte eine Liste der entsprechenden indischen Verfahren bei. Darunter befand sich auch die Verfahrens-

nummer betreffend (...) die vorliegend betroffene Person ([...]). Hierbei erlaubte das MoF unter anderem der ESTV die direkte Kontaktaufnahme mit den jeweils betroffenen Personen und verdeutlichte, dass (...).

F.

Die ESTV erliess am (...) – nachdem sie das MoF am (...) entsprechend schriftlich informiert hatte – zuhanden der Informationsinhaberin eine Editionsverfügung (neu unter der schweizerischen Verfahrens-Nr. [...]), worin sie um Zustellung folgender Angaben und Unterlagen für den Zeitraum vom (...) bis (...) ersuchte:

(...)

Die Informationsinhaberin übermittelte am (...) zahlreiche Dokumente (vgl. vorinstanzliche Beilage 12).

G.

Mit Schreiben vom (...) teilte die Kanzlei LALIVE mit, dass sie die betroffene Person vertrete und einstweilen die Zustimmung zur Übermittlung von Daten verweigere. Gleichentags ersuchten die Rechtsvertreter um Akteneinsicht, welche ihnen am (...) gewährt wurde. Mit Schreiben vom (...) verweigerten sie die Zustimmung zur Übermittlung von Informationen definitiv.

H.

Die mit Publikation im Amtsblatt vom (...) über das Amtshilfeverfahren informierte (...) liess sich innert der gesetzten Frist nicht verlauten.

I.

Die ESTV erliess am (...) eine Schlussverfügung gegenüber der betroffenen Person sowie gegenüber der (...) (als beschwerdeberechtigte Person), gemäss welcher sie im Amtshilfeverfahren gegen die betroffene Person Amtshilfe leiste und diverse von der Informationsinhaberin offengelegte Angaben und zugestellte Unterlagen übermittle. Hierbei beschränkte die ESTV jedoch die Übermittlung auf Informationen nach dem (...). Weiter teilte die ESTV der ersuchenden Behörde mit, dass die betroffene Person (...).

J.

Die Schlussverfügung vom (...) ging den Rechtsvertretern der betroffenen Person am (...) zu. Sie wurde zudem am (...) im Amtsblatt des Bundes auszugsweise und in teilweise anonymisierter Form publiziert.

K.

Am (...) lässt die betroffene Person (nachfolgend auch: Beschwerdeführerin) gegen die Schlussverfügung vom (...) beim Bundesverwaltungsgericht Beschwerde erheben und die Aufhebung der angefochtenen Verfügung beantragen (Rechtsbegehren Ziff. 1). Weiter lässt sie beantragen, auf das Amtshilfegesuch betreffend das Verfahren (...) sei nicht einzutreten (Rechtsbegehren Ziff. 2). Ferner seien die vom MoF amtshilfeweise gestellten Fragen mit «Nein» zu beantworten (Rechtsbegehren Ziff. 3). Eventualiter sei das Verfahren an die ESTV zurückzuweisen und diese anzuweisen, Informationen auszusondern, die den Zeitraum vor dem (...) betreffen (Rechtsbegehren Ziff. 4.1). Ferner beantragt die betroffene Person sinngemäss, es sei der Sachverhalt zu ergänzen (Rechtsbegehren Ziff. 4.2) und mit dem MoF abzuklären sowie von diesem garantieren zu lassen, dass die zu übermittelnden Informationen einzig für Steuerzwecke verwendet werden, insbesondere aber nicht den Strafbehörden zur Verfügung gestellt werden (Rechtsbegehren Ziff. 4.3) sowie keine Informationen zu übermitteln, die über die Amtshilfeersuchen vom (...) hinausgehen (Rechtsbegehren Ziff. 4.4).

In prozessualer Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin im Sinne einer vorsorglichen Massnahme, dass der ESTV untersagt werde, in den periodischen «status updates» mitzuteilen, dass sie (die Beschwerdeführerin) Beschwerde erhoben habe (Prozessantrag Ziff. 1). Weiter ersucht die Beschwerdeführerin um vollständige Akteneinsicht (Prozessantrag Ziff. 2) und verlangt im zu ergehenden Entscheid sämtliche Sachverhaltselemente zu anonymisieren, die Rückschlüsse auf sie selbst zulassen würden (Prozessantrag Ziff. 3).

Zur Begründung macht die Beschwerdeführerin zusammengefasst geltend, das Amtshilfeersuchen stütze sich auf gestohlene Daten und verstosse damit gegen Treu und Glauben. Die indischen Behörden hätten keine eigene unabhängige Untersuchung durchgeführt, was das Subsidiaritätsprinzip verletze. Sinngemäss führt sie weiter aus, bei den zu übermittelnden Unterlagen fehle der Bezug zum Amtshilfeersuchen, weshalb eine «fishing expedition» vorliege. Sie, die Beschwerdeführerin, stehe einzig als (...) Begünstigte eines (...) im Zusammenhang mit einem Konto bei der Informationsinhaberin. Die zu übermittelnden Informationen seien daher nicht «foreseeable relevant». Die Schlussverfügung vom (...) missachte den zeitlichen Anwendungsbereich von Art. 26 DBA CH-IN und gebe einen unrichtigen bzw. unvollständigen Sachverhalt wieder. Es drohe auch eine

Verletzung des Spezialitätsprinzips, weil eine Verwendung der zu übermittelnden Informationen in Strafverfahren wahrscheinlich sei. Ferner drohe eine Verletzung des «ordre public», denn im Falle der Übermittlung der Informationen drohe ihr, der Beschwerdeführerin, eine Verletzung ihrer gemäss Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950 (EMRK, SR 0.101) geschützten Grundrechte. Schliesslich seien Informationen, die über die im Amtshilfeersuchen verlangten Angaben und Unterlagen hinausgehen, nicht zu übermitteln.

L.

Mit Zwischenverfügung vom (...) wies der Instruktionsrichter unter anderem den Prozessantrag Ziff. 1 (vorsorgliche Massnahme) ab.

M.

In ihrer unaufgeforderten Beschwerdeergänzung vom (...) machte die Beschwerdeführerin weiter geltend, es seien diverse (namentlich genannte) in den Unterlagen erscheinende Drittbetroffene über das Verfahren nicht informiert worden, weshalb die angefochtene Schlussverfügung vom (...) nichtig sei. Sie begründet dies mit Hinweis auf die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5715/2018 vom 30. August 2019 und A-6871/2018 vom 8. April 2019.

N.

Am (...) bestätigte die Informationsinhaberin der ESTV auf deren Anfrage hin, dass gemäss Formular «Request to change the heading of Account» die (...) in (...) umfirmiert worden und darum ersucht worden sei, die Kontoverbindung per (...) zu aktualisieren.

O.

Die Vorinstanz beantragt in ihrer Vernehmlassung vom (...) die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Gleichzeitig legt sie diverse, der Beschwerdeführerin bisher nicht offengelegte Akten ins Recht.

Die Vorinstanz begründet ihren Antrag im Wesentlichen damit, dass sich Indien nie verpflichtet habe, gestohlene Daten nicht zu verwenden. Das Amtshilfeersuchen sei hinreichend konkret, weshalb keine «fishing expedition» vorliege. Es sei ihr, der ESTV, nicht bekannt, wie (...) in Indien besteuert werden. Immerhin sei die Beschwerdeführerin als einzige Begünstigte aufgeführt, was unüblich sei. Die zu übermittelnden Angaben seien möglicherweise für die Einkommensbesteuerung der Beschwerdeführerin relevant, selbst wenn noch keine Zahlungsflüsse erfolgt seien. Sie, die

ESTV, habe das Vertrauensprinzip zu befolgen. Eine weitere Zusicherung seitens der indischen Behörde sei nicht erforderlich. Dieser sei die Verwendung der Informationen im Rahmen des Abkommenszweckes erlaubt. Sie, die ESTV, habe keine Informationen verlangt, die über das Amtshilfeersuchen hinausgehen. Vielmehr habe sie lediglich das Ersuchen zur besseren Verständlichkeit umformuliert.

P.

Mit Stellungnahme vom (...) beantragt die Beschwerdeführerin nunmehr explizit, es sei die Nichtigkeit der Schlussverfügung vom (...) festzustellen sowie auf das Amtshilfeersuchen nicht einzutreten. In prozessualer Hinsicht beantragte die Beschwerdeführerin die Edition der in der internen Notiz der ESTV vom (...) erwähnten E-Mail (Liste der bisherigen Verfahren, für welche die Voraussetzungen für die Amtshilfe nicht erfüllt seien).

Die Beschwerdeführerin verdeutlicht hierbei, Indien habe gemäss internem Schreiben der ESTV vom (...) bezüglich bestimmter Verfahren zugesichert, mit weiteren Amtshilfegesuchen zuzuwarten bis die Schweiz Art. 7 Bst. c des Steueramtshilfegesetzes vom 28. September 2012 (StAhiG, SR 651.1) geändert habe. Mit diesem Sachverhaltselement habe sich das Bundesgericht noch nicht auseinandergesetzt. Auch die Vorinstanz habe vorerst (...) Amtshilfegesuch des MoF als unzulässig betrachtet. Die Vorinstanz verhalte sich widersprüchlich, wenn sie die damals negierten Voraussetzungen nunmehr bejahe. Das MoF habe keine Angaben zu den Begünstigten verlangt, weshalb derartige Informationen nicht herauszugegeben seien. Mit Bezug auf die geltend gemachte drohende Verletzung des Spezialitätsprinzips lege die Beschwerdeführerin diverse Zeitungsartikel ins Recht.

Q.

Am (...) äusserte sich die Vorinstanz zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom (...). Die Vorinstanz argumentiert, die Rechtsprechung des Bundesgerichts habe ein Zuwarten Indiens auf die Gesetzesänderung hinfällig gemacht. Demzufolge sei das von der Beschwerdeführerin zur Einsicht verlangte Aktenstück irrelevant, weshalb sich eine Edition erübrige. Bezüglich der Schwärzungsanträge von Informationen über Drittbetroffene liege eine unzulässige «Drittbeschwerde» vor.

R.

Mit unaufgeforderter Eingabe vom (...) hält die Beschwerdeführerin an ihrem Editionsantrag vom (...) fest und führt ergänzend zu ihren bisherigen

Standpunkten aus, dass sie als Begünstigte (...) nicht über dessen Namensänderung informiert gewesen sei. Es habe sie diesbezüglich auch keine Informationspflicht getroffen.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien und die Akten wird nachfolgend insoweit eingegangen, als dies für das vorliegende Urteil erforderlich ist.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Dem vorliegenden Verfahren liegt in erster Linie das Amtshilfeersuchen vom (...) des indischen MoF zugrunde. Dieses Ersuchen stützt sich auf das DBA CH-IN.

1.2 Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG, SR 172.021). Zu den beim Bundesverwaltungsgericht anfechtbaren Verfügungen gehören auch Schlussverfügungen der ESTV im Bereich der internationalen Amtshilfe (vgl. Art. 32 VGG e contrario; Art. 19 Abs. 1 StAhiG). Die Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist somit gegeben.

Das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht richtet sich nach dem StAhiG bzw. VwVG (vgl. Art. 24 StAhiG e contrario; Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Vorbehalten bleiben abweichende Bestimmungen des im vorliegenden Fall anwendbaren DBA CH-IN (vgl. Art. 1 Abs. 2 StAhiG).

1.3 Die Beschwerdeführerin ist im Amtshilfeersuchen als betroffene Person bezeichnet. Sie ist weiter Adressatin der Schlussverfügung vom (...) und durch diese beschwert. Sie ist demzufolge zur Beschwerde gemäss Art. 48 Abs. 1 VwVG (in Verbindung mit Art. 19 Abs. 2 StAhiG) legitimiert.

1.4 Die Beschwerde wurde weiter form- und fristgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 StAhiG). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

2.

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

Im Beschwerdeverfahren geltend die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist, und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Aufl. 2013, Rz. 1.49 ff.; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, Bd. II, 3. Aufl. 2011, S. 292 ff., 300 f., 820 f., Ziff. 2.2.6.3, 2.2.6.5 und 5.8.3.5). Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer Begründung bestätigen kann, die von jener der Vorinstanz abweicht (sog. Motivsubstitution, vgl. statt vieler: BVGE 2007/41 E. 2 mit Hinweisen; Urteil des BVGer A-6435/2018 vom 19. August 2020 E. 2.2).

2.2

2.2.1 Die Beschwerdeführerin beantragt mit Beschwerde vom (...) die Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung. Die ESTV sei auf das bzw. die Amtshilfeersuchen zu Unrecht eingetreten. Das Amtshilfeverfahren sei einzustellen und es sei keine Amtshilfe zu gewähren. In der unaufgeforderten Beschwerdeergänzung vom (...) ergänzt die Beschwerdeführerin, die Schlussverfügung sei nichtig und beantragt mit Stellungnahme vom (...) ergänzend, es sei die Nichtigkeit der Schlussverfügung vom (...) festzustellen. Sie begründet dies damit, dass verschiedene (namentlich bezeichnete) Dritte nicht über das Amtshilfeverfahren informiert worden seien.

2.2.2 Das Bundesgericht hat sich kürzlich in mehreren Fällen mit der Frage der Wahrung des rechtlichen Gehörs von Drittbetroffenen und deren Informationsrechte bzw. Parteistellung im Amtshilfeverfahren und der Frage der Nichtigkeit auseinandergesetzt. Es hat hierbei festgestellt, dass die Frage, wem im Sinne von Art. 14 Abs. 2 StAhiG von Amtes wegen die Parteistellung eingeräumt werden muss, eine Wertung verlangt (suppose en principe une part d'appréciation), weshalb eine falsche Entscheidung der Vorinstanz (über die Frage der Information von Drittbetroffenen) nicht die Nichtigkeit der angefochtenen Schlussverfügung zur Folge haben dürfe

(Urteil des BGer 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.6 [zur amtlichen Publikation vorgesehen]).

Im vorliegenden Fall informierte die Vorinstanz die (...) mittels amtlicher Publikation (vgl. Sachverhalt H) über das vorliegende Amtshilfverfahren und eröffnete dieser Gesellschaft die Schlussverfügung vom (...) ebenfalls mittels amtlicher Publikation (vgl. Sachverhalt J). Weitere Drittpersonen wurden von der Vorinstanz nicht informiert. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind Dritte nur dann über das Verfahren zu informieren, wenn es «evident» ist, dass ihnen Parteistellung zukommt, was im Prinzip nicht der Fall ist (Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2).

Die Beschwerdeführerin beantragt mit Eingabe vom (...) die Namen (...) zu schwärzen, weil diese Drittpersonen zu Unrecht nicht ins Verfahren einbezogen worden seien. Es kann vorliegend offenbleiben, ob diese Schwärzungsanträge als im ursprünglichen Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Schlussverfügung enthalten zu betrachten wären. Hinsichtlich der (...), welche mit der (...) identisch (vgl. auch E. 4.6.2) und mittels amtlicher Publikation informiert worden ist, erweist sich der Einbezug dieser Gesellschaft in das vorliegende Verfahren als obsolet. Mit Bezug auf die weiteren, von der Beschwerdeführerin genannten Drittpersonen ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin nicht legitimiert ist, Anträge für Dritte zu stellen (Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 6.2). Des Weiteren ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz keine weiteren Drittpersonen über das vorliegende Amtshilfverfahren informiert hat (vgl. Urteil des BGer 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.6), zumal nicht geltend gemacht wird oder ersichtlich ist, dass der ersuchende Staat das Spezialitätsprinzip verletzen wird, und weil deren Parteistellung nicht «evident» ist im Sinne der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. Urteil des BGer 2C_376/2019 vom 13. Juli 2020 E. 7.2 [zur Publikation vorgesehen]). Soweit die Namen der Drittpersonen oder weitere Angaben über sie übermittelt werden sollen, ist im Rahmen der «foreseeable relevance» darauf zurückzukommen (nachfolgend E. 4.7 ff. und 4.8 ff.).

2.3 Die Vorinstanz hat im Rahmen der Vernehmlassung vom (...) diverse, von der Beschwerdeführerin bisher nicht eingesehene Akten eingereicht. Die Beschwerdeführerin hat im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens die Möglichkeit erhalten, diese Dokumente einzusehen und dazu

Stellung zu nehmen. Insoweit wurde ihrem Prozessantrag Ziff. 2 (Akteneinsicht) entsprochen und ist die gerügte Gehörsverletzung ohnehin geheilt (vgl. Urteil des BVGer A-1348/2019 vom 3. März 2020 E. 2 [Entscheid bestätigt durch Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020]; zum rechtlichen Gehör statt vieler: Urteil des BVGer A-4588/2018 vom 22. Juli 2019 E. 2.2 [Entscheid teilweise bestätigt durch Urteil des BGer 2C_687/2019 vom 13. Juli 2020 mit Hinweisen]).

2.4 Die Beschwerdeführerin verlangt mit Eingabe vom (...) die Edition einer in einer internen Gesprächsnotiz der ESTV vom (...) erwähnten E-Mail mit den Verfahren, für welche die Anforderung an eine unabhängige Untersuchung gemäss «Joint Statement» vom 15. Oktober 2014 nicht erfüllt seien. Soweit die Beschwerdeführerin damit sinngemäss eine Verletzung der Aktenführungspflicht (und damit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs) rügen wollte, ist eine solche zu verneinen. Denn mit Schreiben vom (...) hatte die ESTV das Verfahren betreffend die Beschwerdeführerin geschlossen. Erst gestützt auf das Amtshilfeersuchen vom (...) eröffnete die ESTV ein neues Amtshilfeverfahren in der gleichen Sache. Die vermeintliche E-Mail würde damit aus einer Zeit stammen, in der in der Schweiz kein Amtshilfeverfahren betreffend die Beschwerdeführerin pendent gewesen ist. Eine andere Frage ist, ob diese E-Mail nach Wiederaufnahme des Verfahrens noch hätte zu den Akten genommen werden müssen. Die Frage, ob Indien eine Zusicherung erteilt hat, wonach es für die in den geschlossenen Verfahren behandelten Sachverhalte keine neuen Amtshilfeersuchen stellt bis zu einer Änderung von Art. 7 Bst. c StAhiG, wurde jedoch erst im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht aufgeworfen. Demzufolge traf die Vorinstanz (auch nach Wiederaufnahme des Verfahrens) keine Pflicht, die fragliche E-Mail zu den Akten des vorinstanzlichen Verfahrens zu nehmen. Auf die Frage, ob die fragliche E-Mail im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu ermitteln und zu den Akten zu nehmen ist, ist in E. 4.3 zurückzukommen.

3.

3.1 Die Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN in der (aktuellen) Fassung gemäss dem Protokoll 2010 ist anwendbar auf Informationen, die sich auf Steuerjahre beziehen, welche am oder nach dem 1. Januar des der Unterzeichnung des Protokolls 2010 folgenden Jahres beginnen (vgl. Art. 14 Ziff. 3 des Protokolls 2010 vom 30. August 2010, AS 2011 4617 4615, BBl 2010 8827). Bei einem Amtshilfeersuchen Indiens handelt es sich dabei um Informationen, die sich auf Steuerjahre ab dem 1. April 2011 beziehen

(vgl. Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.1; Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 4.2).

3.2 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 Art. 2 Abs. 1 und 2 DBA CH-IN [Beschränkung auf unter das Abkommen fallende Steuern] und die weiteren Beschränkungen gemäss Art. 26 Abs. 3 und 5 DBA CH-IN).

Der Zweck der in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN enthaltenen Verweisung auf Informationen, die voraussichtlich erheblich sind, besteht gemäss Ziff. 10 (zu Art. 26) Bst. d des Protokolls 2010 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».

3.3

3.3.1 Als zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts «voraussichtlich erheblich» gelten Informationen, die für den ersuchenden Staat notwendig sind, um eine dort steuerpflichtige Person korrekt zu besteuern. Ob eine Information in diesem Sinne erheblich ist, kann in der Regel nur der ersuchende Staat abschliessend beurteilen. Die Rolle des ersuchten Staates beschränkt sich dabei darauf, zu überprüfen, ob die vom ersuchenden Staat verlangten Informationen und Dokumente mit dem im Ersuchen dargestellten Sachverhalt zusammenhängen und ob sie möglicherweise dazu geeignet sind, im ausländischen Verfahren verwendet zu werden (sog. Plausibilitätskontrolle; zum Ganzen statt vieler: BGE 144 II 29 E. 4.2.2, 142 II 161 E. 2.1.1, je mit weiteren Hinweisen sowie Urteil des BVGer A-704/2019 vom 9. April 2020 E. 3.2.1 mit weiteren Hinweisen). 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-704/2019 vom 9. April 2020

E. 3.2.1 mit weiteren Hinweisen; vgl. zum Kriterium der voraussichtlichen Erheblichkeit auch: Art. 26 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen [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 [bestätigt durch Urteil des BGer 2C_253/2020 vom 13. Juli 2020] mit weiteren Hinweisen; vgl. auch Art. 4 Abs. 3 StAhiG). Keine Rolle spielt dagegen, wenn sich nach der Beschaffung der Informationen herausstellt, dass diese nicht relevant sind (BGE 143 II 185 E. 3.3.2 mit Hinweisen, zit. in: Urteil des BGer 2C_615/2018 vom 26. März 2019 E. 3.2).

3.3.2 Die Voraussetzung der «voraussichtlichen Erheblichkeit» ist demnach 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 Amtshilfege-such ergeben (vgl. BGE 143 II 185 E. 3.3.2 und Urteil des BVGer A-2980/2019 vom 20. Mai 2020 E. 3.3.3, je mit Hinweisen). Soweit die Behörden des ersuchenden Staates verpflichtet sind, den massgeblichen Sachverhalt darzulegen, kann von ihnen nicht erwartet werden, dass sie dies bereits lückenlos und völlig widerspruchsfrei tun. Dies wäre mit Sinn und Zweck der Amtshilfe nicht vereinbar, sollen doch aufgrund von Informationen und Unterlagen, die sich im ersuchten Staat befinden, bisher im Dunkeln gebliebene Punkte erst noch geklärt werden. Daher ist gemäss Rechtsprechung von der ersuchenden Behörde nicht der strikte Beweis des Sachverhalts zu verlangen, doch muss sie hinreichende Verdachtsmomente für dessen Vorliegen dartun (vgl. auch: Urteil des BVGer A-2980/2019 vom 20. Mai 2020 E. 3.3.3 mit Hinweisen).

3.4 Gemäss Ziff. 10 (zu Art. 26) Bst. e des Protokolls 2010 besteht Einvernehmen darüber, dass Art. 26 DBA CH-IN die Vertragsstaaten nicht dazu verpflichtet, Informationen auf automatischer oder spontaner Basis auszutauschen.

3.5

3.5.1 Nach dem Einvernehmen beider Vertragsstaaten liegt keine Verletzung des in Ziff. 10 (zu Art. 26) Bst. a des Protokolls 2010 erwähnten Subsidiaritätsprinzips vor (vgl. dazu und zur vergleichbaren Regelung in: Art. 6 Abs. 2 Bst. g StAhiG statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom

25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen), wenn der ersuchende Vertragsstaat ein Begehren um Austausch von Informationen erst dann stellt, wenn er alle in seinem innerstaatlichen Steuerverfahren vorgesehenen «üblichen Verfahren» zur Beschaffung von Informationen ausgeschöpft hat.

3.5.2 Was unter den «üblichen Verfahren» zu verstehen ist, wird im DBA CH-IN bzw. dessen Protokoll 2010 nicht weiter definiert. Mit Bezug auf die Auslegung einer ähnlichen Klausel im Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz mit den Niederlanden («übliche Mittel») nach völkerrechtlichen Regeln kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass nicht das Ausschöpfen «sämtlicher» möglicher Mittel verlangt wird. Vielmehr kann ein Mittel als nicht mehr «üblich» bezeichnet werden, wenn es dem ersuchenden Staat – im Vergleich zu einem Amtshilfeersuchen – einen unverhältnismässigen Aufwand verursachen würde oder wenn die Erfolgchancen als sehr gering einzuschätzen sind. Dem ersuchenden Staat wird somit eine gewisse Freiheit belassen, zu entscheiden, in welchem Zeitpunkt er ein Amtshilfeersuchen stellen möchte. Das Subsidiaritätsprinzip dient denn auch in erster Linie dazu, den ersuchten Staat vor Überforderung zu schützen (Urteil des BGer 2C_493/2019 vom 17. August 2020 E. 5.5.4; Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.6.1 mit Hinweisen).

3.6 Nach Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN sind alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Abs. 1 erhalten hat, ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staats beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder der Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung oder mit der Entscheidung von Rechtsmitteln hinsichtlich der in Abs. 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. 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.

Das Bundesgericht hat unlängst seine bisherige Rechtsprechung zum «Spezialitätsprinzip» bestätigt und festgehalten, dass diejenigen Amtshilfeklauseln, die Art. 26 OECD-MA (diese Bestimmung blieb in der Version

2017 unverändert, eingefügt durch das Bundesverwaltungsgericht) nachgebildet sind, nicht nur eine sachliche Zweckbindung (sachliches Spezialitätsprinzip), sondern auch eine Verwendungsbeschränkung in persönlicher Hinsicht (persönliches Spezialitätsprinzip) enthalten (Urteil des BGer 2C_537/2019 vom 13. Juli 2020 E. 3.4.1 ff., 3.5, 3.6 ff. [zur amtlichen Publikation vorgesehen]).

3.7

3.7.1 Laut Art. 26 Abs. 3 Bst. a DBA CH-IN sind die Abs. 1 und 2 (von Art. 26 DBA CH-IN) nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates abweichen.

3.7.2 Gemäss Art. 26 Abs. 3 Bst. b DBA CH-IN ist der ersuchte Staat nicht verpflichtet, Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsv erfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht beschafft werden können.

3.7.3 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.

3.7.4 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. mit weiteren Hinweisen), 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.

3.8 Im Rahmen der internationalen Behördenzusammenarbeit besteht so- dann grundsätzlich kein Anlass, an Sachverhaltsdarstellungen und Erklä- rungen anderer Staaten zu zweifeln (sog. völkerrechtliches Vertrauensprin- zip; vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2980/2019 vom 20. Mai 2020 E. 3.5.1). Die Vorinstanz ist deshalb an die Darstellung des Sachverhalts im Ersuchen insoweit gebunden, als diese nicht wegen offensichtlicher Fehler, Lücken oder Widersprüchen sofort entkräftet werden kann. Gleiches gilt für die vom ersuchenden Staat abgegebenen Erklärungen. Wer- den diese sofort entkräftet, kann der ersuchte Staat ihnen nicht mehr ver- trauen (vgl. statt vieler: Urteil des BVGer A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.2 mit Hinweisen). Es liegt dabei an der betroffenen Person, den Sachverhalt mittels Urkunden klarerweise und entscheidend zu widerlegen (vgl. Urteile des BVGer A-4163/2019 vom 22. April 2020 E. 2.2, A-2725/2019 vom 25. Februar 2020 E. 2.3 mit Hinweisen).

4.

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Amts- hilfeersuchen des MoF vom (...) eingetreten ist und zu Recht im beabsich- tigten Umfang Amtshilfe leistet.

4.1 Das MoF erneuerte und erweiterte mit Gesuch vom (...) seine bisheri- gen Amtshilfeersuchen im indischen Verfahren (...) betreffend die Be- schwerdeführerin. Damit sind neben dem Ersuchen vom (...) auch (...) zu berücksichtigen.

4.2 Die Vorinstanz beabsichtigt, der ausländischen Steuerbehörde offen- zulegen, dass die Beschwerdeführerin (...).

Ferner beabsichtigt sie, diverse Bankunterlagen der (...) zu übermitteln. Dazu zählen die Kontoeröffnungsformulare, inklusive das Formular «Sig- natory Card», das (...), Angaben zum Steuerstatus in den Vereinigten Staaten von Amerika, diverse Verträge zwischen der Bank und der (...), das «Client Profil», Passkopien (...) und die Depotauszüge (Portfolio State- ments/Assets Statements) sowie die lückenlosen Kontoauszüge ab (...) bis zur Schliessung des Kontos.

Die Beschwerdeführerin wehrt sich gegen die Gewährung der Amtshilfe an sich, insbesondere aber gegen die Übermittlung der Depotauszüge (Port- folio Statements/Assets Statements) und der Kontoauszüge der (...) sowie der Namen diverser (namentlich genannter) Drittpersonen.

4.3

4.3.1 Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass das Gesuch vom (...) ausschliesslich auf sog. Falciani-Daten beruhe und damit wider Treu und Glauben sei. Im hier zu beurteilenden Einzelfall sei zudem die Besonderheit zu berücksichtigen, dass gemäss den joint statements (Beschwerde Rz. 70) sowie gemäss interner Notiz der ESTV vom (...) Indien zugesichert habe, bis zur Änderung von Art. 7 Bst. c StAhiG die in einer separaten E-Mail aufgeführten Amtshilfeersuchen nicht weiterzuverfolgen. Darunter habe sich auch das Verfahren der Beschwerdeführerin befunden. An diese Zusicherung sei Indien auch nach dem Urteil des Bundesgerichts 2C_648/2017 vom 17. Juli 2018 weiterhin gebunden.

Die Vorinstanz erachtet eine allfällige Zusicherung Indiens aus dem Jahre 2016 gestützt auf die seit Juli 2018 ergangene bundesgerichtliche Rechtsprechung als unbeachtlich und hält die von der Beschwerdeführerin erwähnte Liste (aus dem Jahre [...]) für irrelevant.

4.3.2 Mit Bezug auf Indien hat das Bundesgericht eine Zusicherung des indischen Staates, die die Leistung von Amtshilfe gestützt auf «Falciani-Daten» ausschliessen würde, bisher verneint (vgl. Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 5.2.3). Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts gilt dies auch bezüglich der beiden «Joint Statements» aus den Jahren 2014 und Jahre 2016 (vgl. Urteil des BVGer A-108/2018 vom 13. Februar 2020 E. 8.2 mit weiteren Hinweisen).

4.3.3 Mit Bezug auf die behauptete Zusicherung gemäss interner Aktennotiz der ESTV vom (...) ist vorab festzustellen, dass zwar die ESTV in ihrem Schreiben vom (...) eine baldige Revision von Art. 7 Bst. c StAhiG als gescheitert betrachtet hatte, indessen die Revisionsbestrebungen in anderer Form im Jahre 2016 erneut in die Vernehmlassung gegeben wurden (vgl. Bericht des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Vernehmlassungsergebnisse betreffend Änderung des Steueramtshilfegesetzes vom Juni 2016). Eine Zusicherung Indiens ist jedoch nicht erstellt und könnte eine solche allein aus der Kenntnisnahme einer Absicht, Art. 7 Bst. c StAhiG zu ändern, auch nicht resultieren (vgl. Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020 E. 6.3). Es kann aber letztlich dahingestellt bleiben, ob sich den «Joint Statements» oder anderen Dokumenten eine Zusicherung Indiens entnehmen lässt, bestimmte indische Amtshilfeersuchen bis zur Änderung von Art. 7 Bst. c StAhiG zurückzustellen (vgl. hierzu Beschwerdebeilage 21). Selbst wenn eine rechtsverbindliche Zusicherung erfolgt wäre, so wäre sie im Zusammenhang mit der damaligen Rechtsauffassung

der Vorinstanz zu betrachten gewesen, wonach die Amtshilfe für Gesuche, die auf «Falciani-Daten» beruhen, unter dem geltenden Recht unzulässig war. Es versteht sich von selber, dass die Vorinstanz im Wissen um die später erfolgte gegenteilige Rechtsauffassung durch das Bundesgericht bereits auf die ursprünglichen Amtshilfegesuche eingetreten wäre. Nachdem das Bundesgericht die grundsätzliche Verwendung von sog. Falciani-Daten für indische Amtshilfeverfahren zwischenzeitlich bereits unter dem geltenden Recht als zulässig erachtet, erübrigt sich ein Zuwarten auf eine allfällige Änderung von Art. 7 Bst. c StAhiG. Die indische Behörde weiterhin auf unbestimmte Zeit auf einer allfälligen Zusicherung behaften zu wollen – wie das die Beschwerdeführerin geltend machen lässt –, dürfte keinesfalls dem Verständnis der Verhandlungsparteien entsprochen haben. Daher geht das Bundesverwaltungsgericht in Übereinstimmung mit der Vorinstanz von der Irrelevanz der fraglichen E-Mail bzw. der fraglichen Liste aus (auf der Verfahren aufgelistet seien, für welche die Zusicherung gelten würde) und verzichtet in antizipierter Beweiswürdigung auf weitere Beweiserhebungen (zur antizipierten Beweiswürdigung siehe statt vieler: Urteil des BVGer A-2292/2019 vom 6. November 2019 E. 1.5 [das BGer ist auf eine dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil 2C_1013/2019 vom 16. Dezember 2019 nicht eingetreten]).

4.4 Die Beschwerdeführerin rügt weiter, es liege eine unzulässige «fishing expedition» vor.

Indessen erfüllt das vorliegend zu beurteilende Amtshilfeersuchen des MoF die formellen Voraussetzungen gemäss Ziff. 10 (zu Art. 26) Bst. a des Protokolls 2010. Das Ersuchen erweist sich damit als hinreichend konkret, weshalb mit Bezug auf die Beschwerdeführerin keine «fishing expedition» gegeben ist. Nicht zu verkennen ist jedoch, dass das Ersuchen sehr weit gefasst ist und jegliche Verbindung der Beschwerdeführerin zu eigenen Bankkonti wie auch zu weiteren Bankkonti und zum (...) vollumfänglich beleuchtet werden soll. Auf die Frage, in welchem Umfang Auskünfte zu erteilen sind, ist jedoch unter dem Aspekt der «foreseeable relevance» zurückzukommen (vgl. E. 4.7 und 4.8).

4.5 Die Beschwerdeführerin rügt sodann einen Verstoß gegen das Subsidiaritätsprinzip, da das MoF keine eigenen Untersuchungsmassnahmen vorgenommen habe. Die Vorinstanz habe nämlich hinsichtlich der (...) Ersuchen, nicht auf die Erklärung des MoF aus dem Jahr (...) abgestellt, wonach das Subsidiaritätsprinzip gewahrt worden sei. Sie verhalte sich widersprüchlich, wenn sie sich nunmehr an diese Erklärung halte, ohne dass in

Indien weitere Untersuchungsmassnahmen erfolgt seien (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom [...] Rz. 69).

Aus welchen Gründen die ESTV im Jahre (...) letztlich das Verfahren geschlossen hat, braucht hier nicht abschliessend geklärt zu werden. Was den Vorwurf der fehlenden eigenen Untersuchung anbelangt, so ist anzumerken, dass das MoF bereits im ersten Ersuchen vom (...) den Standpunkt der Beschwerdeführerin erwähnte, wonach diese die Beteiligung an einem Konto bei der Informationsinhaberin in der Schweiz verneine. Dies scheint nur möglich, wenn die Beschwerdeführerin vorgängig hierzu befragt worden ist. Weiter hat das MoF im (...) (nach Ablauf der Steuerperiode [...]) ausdrücklich auf Art. 131 des indischen Einkommenssteuerrechts aus dem Jahre 1961 hingewiesen und erklärt, dass es die landesinternen Abklärungsmöglichkeiten ausgeschöpft habe.

Ergänzend ist anzumerken, dass das MoF am (...) ein neues Amtshilfeersuchen eingereicht hat. Somit ist nunmehr die Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips im Zeitpunkt des neuen Ersuchens entscheidend. Zu berücksichtigen ist dabei die zwischenzeitlich höchstrichterlich beurteilte Frage nach der Verwendungsmöglichkeit von sog. Falciani-Daten durch Indien. Im Begleitschreiben zum Amtshilfeersuchen vom (...) hat das MoF erneut eine Erklärung abgegeben, wonach es dem Subsidiaritätsprinzip nachgelebt habe. Dies erscheint angesichts der abgelaufenen Steuerperiode bzw. Bemessungsperiode (...) sowie der zwischen den Gesuchen aus dem Jahre (...) und dem Amtshilfeersuchen aus dem Jahre (...) vergangenen Zeit nicht abwegig. Die gegenteilige Behauptung der Beschwerdeführerin vermag die Erklärung des MoF nicht zu entkräften. Unter diesen Umständen ist das von der Beschwerdeführerin behauptete widersprüchliche Verhalten der ESTV zu verneinen.

Weiter handelt es sich bei den erfragten Daten und Unterlagen um Informationen, die in der Schweiz gelegen sind. Es sind auch keine Anhaltspunkte offenkundig, die ein Abstellen auf die Erklärung aus dem Jahre (...) als unzulässig erscheinen lassen, weshalb die ESTV sowie das Bundesverwaltungsgericht gestützt auf das Vertrauensprinzip daran gebunden sind (vgl. E. 3.8).

4.6

4.6.1 Die Beschwerdeführerin macht sodann geltend, das MoF habe weder nach der Kontoverbindung (...) der (...) noch nach (...) des (...) gefragt.

Die Weitergabe der Bankunterlagen betreffend die Gesellschaft sowie bezüglich ihrer Stellung als «Beneficiary» sei als nicht erfragte Information zu betrachten. Die Beschwerdeführerin rügt damit sinngemäss, es liege eine unzulässige spontane Amtshilfe vor.

4.6.2 Die im Zusammenhang mit (...) ermittelten Bankkonti werden durch (...) gehalten. Die Parteien gehen inzwischen übereinstimmend davon aus, dass (...) mit (...) identisch ist. Das MoF hat sodann umfassende Auskünfte über sämtliche Bankverbindungen erbeten, zu welchen die Beschwerdeführerin in irgendeiner Form in Verbindung steht. Damit zählen die von der Informationsinhaberin erhaltenen Bankunterlagen betreffend (...) grundsätzlich zu den erbetenen Informationen (vgl. [...]).

4.6.3 Das MoF hat auch nach der Verbindung der Beschwerdeführerin zum erwähnten Konto des (...) gefragt (vgl. [...]). Damit zählt die Stellung der Beschwerdeführerin ebenfalls zu den erbetenen Informationen. In diesem Zusammenhang sind auch die Details zum (...) als erbetene Informationen zu betrachten. Selbst die Details zu den Konti, an welchen die Beschwerdeführerin gemäss den edierten Unterlagen (nur) wirtschaftlich berechtigt ist (vgl. «Client profile»), die sie selber aber nicht direkt hält, sind – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – als erfragt zu betrachten (vgl. [...]; zum Begriff «held by» vgl. auch Urteil des BGer 2C_1037/2019 vom 27. August 2020 E. 5.3.1 ff.).

4.7 Zu prüfen ist sodann, inwieweit sich die erbetenen Informationen als «voraussichtlich erheblich» erweisen. Hierzu ist vorab die (...) zu beleuchten.

Die Begünstigten eines sog. irrevocable discretionary trusts haben gemeinhin lediglich eine sog. Anwartschaft auf Ausschüttungen oder Anteile des Trustvermögens (vgl. hierzu statt vieler: Urteil des BVGer A-4153/2017 vom 11. Oktober 2018 E. 7.1.1.2 f. mit weiteren Hinweisen [das Bundesgericht ist auf eine dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil 2C_955/2018 vom 2. November 2018 nicht eingetreten]; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 30 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 22. August 2007 «Besteuerung von Trusts» Ziff. 3.7.3 und 5.1.2; Kreisschreiben der ESTV Nr. 20 vom 27. März 2008; zur schweizerischen Rechtsprechung bei internationaler Amtshilfe siehe auch: GUILLAUME GRISEL, *Le trust en Suisse*, 2020, S. 240 f.). Mit anderen Worten erfolgt mit Bezug auf den «Beneficiary» eines «irrevocable discretionary trust» grundsätzlich keine transparente Besteuerung des Trustvermögens und dessen Erträge, sondern es werden einzig

die Ausschüttungen an den «Beneficiary» besteuert. Es kann vorliegend jedoch offenbleiben, ob Indien dieselbe steuerliche Betrachtungsweise anwendet.

Gemäss «Declaration concerning beneficial owners of underlying company of trusts, foundations or similar» ist die Beschwerdeführerin als einzige Begünstigte des Trusts genannt; gemäss «Client Profile» ist sie auch «Beneficial Owner 1» der Konti der «underlying company». Der Settlor/Protektor ist demgegenüber als «Beneficial Owner 2» der Konti der «underlying company» bezeichnet. Indessen kann vorliegend auch offenbleiben, ob der «Trust» in den Bankunterlagen richtigerweise als «irrevocable discretionary trust» bezeichnet wird.

Den zur Übermittlung vorgesehenen Kontoauszügen (vgl. act. 24) lassen sich sodann diverse Bezüge mittels einer «AMEX Centurion Card» entnehmen ([...]). Ferner lassen sich auch Bezüge mittels diverser (...) Cards entnehmen ([...]). Damit ist nicht auszuschliessen, dass die Beschwerdeführerin über die Konti der «underlying company» verfügen konnte, zumindest aber ihr als einzige «Beneficiary» des Trusts gewisse Geldbeträge zugeflossen oder zuzurechnen sein könnten.

Somit hat die Vorinstanz die gesamten Bankunterlagen zu Recht als «for-seeable relevant» betrachtet und infolgedessen auch zu Recht deren Übermittlung an den ersuchenden Staat vorgesehen.

4.8

4.8.1 Die Beschwerdeführerin verlangt sodann die Schwärzung der Namen von Drittpersonen, die im Zusammenhang mit (...) genannt werden. Deren Namen erweisen sich jedoch für die Beurteilung des Verhältnisses der Beschwerdeführerin gegenüber (...) und (...) sowie der Beurteilung der Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin über (...) als möglicherweise für ihre Einkommensbesteuerung relevant.

4.8.2 Mit Bezug auf die von der Beschwerdeführerin angebehrte Aussonderung von Passkopien bzw. deren teilweise Schwärzung ist Folgendes festzuhalten: Diese Informationen stehen im Zusammenhang mit der Identifikation von an (...) beteiligten Personen. Diese Informationen sind somit «voraussichtlich relevant».

4.8.3 In der hier zu beurteilenden Konstellation geht es letztlich um das Trustvermögen, welches von einer «underlying company» gehalten wird.

Vorliegend sollen nach der Absicht der ESTV unter anderem auch die Depotauszüge (Portfolio Statements/Assets Statements) und die lückenlosen Kontoauszüge zu den bei der Informationsinhaberin geführten Bankkonti der «underlying company» weitgehendst ungeschwärzt übermittelt werden. Beim Depotauszug per (...) sind indessen sämtliche Angaben, die auf die Einkünfte und Vermögensverhältnisse vor dem (...) schliessen lassen zu schwärzen (z.B. «cash movements out»; vgl. hierzu auch Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 11.2.1 f.).

4.9 Somit ist noch auf den Einwand der Beschwerdeführerin einzugehen, dass mit der beabsichtigten Übermittlung der Informationen an den ersuchenden Staat eine Verletzung des schweizerischen «Ordre public» in Verbindung mit der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) drohe, insbesondere von Art. 6 und 8 EMRK, weil Indien die EMRK nicht ratifiziert habe (vgl. Beschwerde Rz. 106 ff.).

Das DBA CH-IN datiert aus dem Jahre 1994. Es wurde seither mehrmals angepasst. Es liegt somit ein politischer Entscheid vor, den die Gerichte grundsätzlich zu akzeptieren haben (vgl. E. 3.7.4). Allein durch den Umstand, dass die im vorliegenden Fall zu übermittelnden Informationen an einen Vertragspartner gesandt werden sollen, welcher kein europäischer Staat ist und die EMRK nicht ratifiziert hat, droht somit keine Verletzung des schweizerischen «Ordre public».

4.10 Es ist vorliegend sodann davon auszugehen, dass die zu übermittelnde Information einzig im Steuerverfahren der Beschwerdeführerin Verwendung finden wird, wie es das MoF in seinem Amtshilfeersuchen vom (...) erneut zugesichert hat. Eine allfällige Verwendung dieser Information in einem allfälligen Steuerstrafverfahren gegen die Beschwerdeführerin wäre durch Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN gedeckt (vgl. Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 9.3). Eine sekundäre Verwendung der Information in einem anderweitigen Strafverfahren wäre nach Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN nur insoweit zulässig als die ESTV und das Bundesamt für Justiz dem ersuchenden Staat ihre Zustimmung hierzu erteilt hätten (vgl. Urteil des BGer 2C_141/2018 vom 24. Juli 2020 E. 9.4).

Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung vom (...) ist jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass sie eine solche Zustimmung einschliessen würde. Auch die Erwägungen auf Seite 6, letzter Absatz, der angefochtenen Schlussverfügung sind nicht dahingehend zu verstehen,

als dass die ESTV im hier zu beurteilenden Fall eine Zustimmung zur Verwendung in einem Strafverfahren erteilen würde. Ebensowenig ist eine Zustimmung des Bundesamtes für Justiz aktenkundig.

Die von der Beschwerdeführerin gehegte Befürchtung zur Einleitung eines (allgemeinen) Strafverfahrens in Indien ist nicht hinreichend durch Fakten untermauert. Soweit die Beschwerdeführerin im Rahmen eines allfälligen Steuerstraßverfahrens eine allfällige Verletzung ihrer Menschenrechte befürchtet, erweisen sich ihre Ausführungen als zu wenig substantiiert. Demzufolge ist der Eventualantrag der Beschwerdeführerin abzuweisen, wonach bei den indischen Behörden abzuklären sei, ob die zu übermittelnden Informationen einzig für Steuerzwecke verwendet werden.

Nachdem aber international unterschiedliche Auffassungen darüber bestehen, wie weit der Spezialitätsvorbehalt reicht, ist es angezeigt, dass die ESTV das MoF anlässlich der Übermittlung der ersuchten Informationen über den Umfang der Verwendungsbeschränkung informiert (vgl. E. 3.6; Urteil des BVGer A-5522/2019 vom 18. August 2020 E. 3.4.3). Somit ist Ziff. 3 des Dispositivs der angefochtenen Schlussverfügung vom (...) entsprechend neu zu formulieren.

4.11 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Dementsprechend ist die Vorinstanz anzuweisen, vor der Übermittlung der Bankunterlagen marginale Schwärzungen im Sinne der Erwägungen (E. 4.8.3) vorzunehmen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Die ESTV ist ferner anzuweisen, das MoF zusätzlich darauf hinzuweisen, dass die im Rahmen des vorliegenden Amtshilfeverfahrens zu übermittelnden Informationen nur gemäss Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN in Verfahren betreffend (...) verwendet werden dürfen.

4.12 Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich, dass sämtliche Sachverhaltselemente im zu ergehenden Entscheid, die Rückschlüsse auf die betroffene Person zulassen, zu anonymisieren seien. Die indische Presse und der indische Staat würden die Entwicklungen in der schweizerischen Rechtsprechung zur Amtshilfe intensiv verfolgen, weshalb die Gefahr bestehe, dass die betroffene Person vorzeitig identifiziert werde.

Indessen ist im aktuellen Zeitpunkt weder für die Beschwerdeführerin noch für das Bundesverwaltungsgericht ersichtlich, welche Sachverhaltselemente eine weitergehende als die ohnehin übliche Anonymisierung erfor-

dem, so dass dem Antrag aus rein praktischen Gründen nicht gefolgt werden kann. Infolgedessen ist auf das Anonymisierungsbegehren insoweit formell nicht einzutreten. Mit Bezug auf die Datumsangaben ist das Begehren jedoch hinreichend konkret und umsetzbar und daher gutzuheissen (vgl. auch Art. 8 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 2 des Informationsreglements für das Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [SR 173.320.4]; Urteil des BVGer A-1275/2018 vom 23. Mai 2019 E. 7.4 [bestätigt durch das Urteil des BGer 2C_545/2019 vom 13. Juli 2020]).

5.

Die Verfahrenskosten sind auf Fr. 5'000.- festzusetzen und vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 21. Februar 200 über die Kosten und Entschädigungsfolgen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]), da sie nur marginal obsiegt (E. 4.11). Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- ist zur Bezahlung der Verfahrenskosten zu verwenden. Eine Parteientschädigung ist aus demselben vorerwähnten Grund nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

6.

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 Sinne von Art. 84 Abs. 2 BGG handelt (Art. 84a und Art. 100 Abs. 2 Bst. b BGG). Ob dies der Fall ist, entscheidet das Bundesgericht.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Das Anonymisierungsbegehren wird insoweit gutgeheissen, als dass zusätzlich die Datumsangaben der Amtshilfeersuchen sowie der Korrespondenz zwischen dem MoF und der Vorinstanz anonymisiert werden. Im Übrigen wird auf das Anonymisierungsbegehren nicht eingetreten.

2.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Vorinstanz wird angewiesen, marginale Schwärzungen im Sinne der Erwägungen (E. 4.8.3) vorzunehmen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

3.

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

4.

Der Beschwerdeführerin werden die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 5'000.- auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss von Fr. 5'000.- wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

5.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

6.

Dieses Urteil geht an:

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

(Die Rechtsmittelbelehrung befindet sich auf der nächsten Seite.)

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Keita Mutombo

Monique Schnell Luchsinger

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: