

1.12. Abgaben- und Finanzrecht/Finances et droit fiscal

1.12.9. Internationales Steuerrecht/Droit fiscal international

BGer 2C_542/2018: Leistung von Amtshilfe nach Art. 26 DBA CH-IN zugunsten von Strafverfahren

Bundesgericht, II. öffentlich-rechtliche Abteilung, Urteil 2C_542/2018 vom 10. März 2021, Eidgenössische Steuerverwaltung, Dienst für Informationsaustausch in Steuersachen SEI gegen A. Limited, Amtshilfe DBA (CH-IN).



CHRISTIAN RIGERT*

Ist nach Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN Amtshilfe zu leisten, wenn die ersuchten Informationen nur noch für das Strafverfahren benötigt werden? Das Bundesgericht bejahete diese Frage, obwohl Strafzahlungen gemäss Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN vom Anwendungsbereich des Abkommens ausgenommen sind.

I. Sachverhalt

Mit E-Mail vom 23. Januar 2017 richtete das Ministry of Finance von Indien (MoF) ein vom 17. Januar 2017 datierendes Amtshilfeersuchen an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). 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 und Einkommen (DBA CH-IN; SR 0.672.942.31). Mit Schlussverfügung vom 28. März 2017 zeigte die ESTV der A. Limited an, dass sie dem MoF im gewünschten Umfang Amtshilfe leisten werde.

Mit Beschwerde vom 27. April 2017 gelangte die A. Limited an das Bundesverwaltungsgericht, in welcher sie unter anderem geltend machte, das fragliche Strafverfahren in Indien sei abgeschlossen. Auf Anfrage teilte das MoF der ESTV am 28. Juni 2018 mit, dass im Veranlagungsverfahren eine Verfügung erlassen und nun das Strafverfahren nach dem indischen Einkommenssteuergesetz eingeleitet worden sei. Die ersuchten Informationen seien sowohl im

* CHRISTIAN RIGERT, MLaw, Rechtsanwalt bei Baldi & Caratsch Rechtsanwälte in Zürich, Rechtsvertreter der Beschwerdegegnerin im kommentierten Entscheid.

Strafverfahren als auch in anderen Verfahren betreffend das indische Einkommenssteuergesetz von Nutzen.

Das Bundesverwaltungsgericht hiess mit Urteil A-2454/2017 vom 7. Juni 2018 die Beschwerde der A. Limited gut und hob die Schlussverfügung der ESTV auf. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. Juni 2018 beantragte die ESTV dem Bundesgericht, das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts aufzuheben und die Schlussverfügung der ESTV vom 28. März 2017 zu bestätigen.

II. Erwägungen

Das Bundesgericht hatte im vorliegenden Entscheid zu klären, ob nach Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN Amtshilfe für Informationsersuchen zu leisten ist, wenn die ersuchten Informationen ausschliesslich noch für das Steuerstrafverfahren voraussichtlich erheblich sind (E. 1.3).

Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN tauschen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die 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. Der Informationsaustausch ist durch Art. 1 nicht eingeschränkt.

Unter Art. 2 DBA CH-IN haben die Vertragsparteien vereinbart, welche Steuern unter das Abkommen fallen. Nach Art. 2 Abs. 1 und 2 DBA CH-IN umfasst das Abkommen die Einkommenssteuer, einschliesslich Steuerzuschlägen sowie Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art. Nicht zu den unter das Abkommen fallenden Steuern gehören gemäss Art. 2 Abs. 3 zweiter Abschnitt DBA CH-IN Strafzahlungen oder Zinsen, die nach dem Recht eines Vertragsstaates im Zusammenhang mit Steuern, für die dieses Abkommen gilt, erhoben werden.

Das Bundesverwaltungsgericht bejahte den Ausschluss der Leistung von Amtshilfe für Steuerstrafverfahren nach Art. 26 DBA CH-IN, da Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN Strafzahlungen ausdrücklich vom Anwendungsbereich des Abkommens ausnehme (E. 2).

Das Bundesgericht behandelte die zu beantwortende Frage als eine Auslegungsfrage. Daher legte es in seinem Urteil einleitend dar, dass Doppelbesteuerungsabkommen gemäss den völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätzen, wie sie das Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge (VRK; SR 0.111) vorgebe, auszulegen seien (E. 2.1.1). Nach Art. 31 Abs. 1 VRK hätten die Vertragsstaaten eine zwischenstaatliche Übereinkunft nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der ge-

wöhnlichen, ihren Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte ihres Ziels und Zwecks auszulegen. Die vorbereitenden Arbeiten und die Umstände des Vertragsabschlusses seien nach Art. 32 VRK ergänzende Auslegungsmittel und könnten herangezogen werden, um die nach Art. 31 VRK ermittelte Bedeutung zu bestätigen oder die Bedeutung zu bestimmen, wenn die Auslegung nach Art. 31 VRK die Bedeutung mehrdeutig oder dunkel lasse oder zu einem offensichtlich sinnwidrigen oder unvernünftigen Ergebnis führe (E. 2.1.2). Art. 31 Abs. 1 VRK bestimme eine Reihenfolge der Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente, ohne dabei eine feste Rangordnung unter ihnen festzulegen. Den Ausgangspunkt der Auslegung völkerrechtlicher Verträge würde jedoch die gewöhnliche Bedeutung ihrer Bestimmungen bilden (E. 2.1.3). Soweit Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Standard gemäss dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA) beruhen, berücksichtige das Bundesgericht zudem in ständiger Praxis das OECD-MA und den zugehörigen Kommentar bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (E. 2.2).

In Anwendung dieser völkerrechtlichen Auslegungsregeln stellte das Bundesgericht anschliessend fest, dass sich aus dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN nicht ergebe, ob Amtshilfe erteilt werden könne, wenn der ersuchende Staat die übermittelten Informationen auch oder gar ausschliesslich im Hinblick auf Strafzahlungen oder Zinsen verwenden wolle (E. 2.3).

In einem nächsten Schritt hielt das Bundesgericht fest, dass die Vorinstanz ihr Urteil im Wesentlichen auf den systematischen Zusammenhang zwischen Art. 26 und Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN gestützt habe. Soweit die einzelnen Bestimmungen des DBA CH-IN ihren jeweiligen Geltungsbereich nicht eigenständig umschreiben würden, begrenze Art. 1 und Art. 2 DBA CH-IN über den persönlichen und sachlichen Geltungsbereich die Reichweite der übrigen Bestimmungen. Das gelte grundsätzlich auch für Art. 26 DBA CH-IN. Die aktuelle Fassung von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA würde die begrenzende Wirkung von Art. 1 und Art. 2 OECD-MA ausschliessen. Davon seien die Vertragsparteien in Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN abgewichen und hätten die Leistung von Amtshilfe auf *die unter das Abkommen fallenden Steuern* beschränkt. Das systematische Auslegungselement spreche also tendenziell dafür, dass Art. 2 DBA CH-IN den sachlichen Geltungsbereich von Art. 26 DBA CH-IN begrenze (E. 2.4.1). Der Zusammenhang von Art. 26 DBA CH-IN mit anderen Abkommensbestimmungen sei allerdings nur ein Auslegungselement unter mehreren (E. 2.5).

Das Bundesgericht führte weiter aus, dass spätestens seit dem Inkrafttreten des neuen Art. 26 DBA CH-IN am 7. Oktober 2011 und der damit verbundenen Übernahme des

Standards von Art. 26 OECD-MA das DBA CH-IN nicht mehr bloss die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezwecke, sondern auch den wirksamen Informationsaustausch zwischen den Vertragsstaaten. Diesem Zweck liefe es zuwider, die Verpflichtung zur Amtshilfe des ersuchten Staates gestützt auf Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN so eng zu fassen, dass der ersuchende Staat danach keine Informationen übermittelt erhalte, sobald er die ersuchten Informationen auch oder ausschliesslich zur Erhebung von Strafzahlungen oder Zinsen verwenden wollte. Dies gelte umso mehr, als Art. 26 Abs. 2 DBA CH-IN dem ersuchenden Staat ausdrücklich erlaube, die übermittelten Informationen für die Strafverfolgung hinsichtlich der unter das Abkommen fallenden Steuer – und damit die Erhebung von Strafzahlungen in diesem Zusammenhang – zu verwenden. Diese Erlaubnis wäre über weite Strecken wirkungslos, wenn die Amtshilfe hinsichtlich Strafzahlungen generell ausgeschlossen wäre (E. 2.5.1).

Die Umstände des Vertragsabschlusses würden zudem zeigen, dass den Vertragsstaaten daran gelegen gewesen sei, den Informationsaustausch nach Art. 26 DBA CH-IN möglichst umfassend auszugestalten. Die Schweiz sei gemäss der Botschaft des Bundesrats zur Änderung des DBA CH-IN in Indien kritisiert worden, weil sie indische Steuerpflichtige bei der Steuerhinterziehung unterstützt habe. Indien habe die Zustimmung zur Revision des DBA CH-IN davon abhängig gemacht, dass die Bestimmung zum Informationsaustausch (Art. 26 DBA CH-IN) dem Wortlaut des OECD-Standards möglichst nahekomme. Daraus erhelle, dass Indien von der Schweiz erwarte, dass sie auch und gerade zur Verfolgung der Steuerhinterziehung Amtshilfe leisten würde. Diesem Anliegen habe sich die Schweiz offenkundig nicht verschlossen (E. 2.5.2).

Auch der historische Zusammenhang, in welchem der Ausschluss von Strafzahlungen und Zinsen gemäss Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN ursprünglich zu den übrigen Abkommensbestimmungen gestanden habe, lasse Zweifel an seiner Bedeutung für die Auslegung von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN aufkommen. Als das DBA CH-IN Mitte der 1990er-Jahre abgeschlossen worden sei, seien die Vertragsstaaten nur insoweit bereit gewesen, Amtshilfe zu leisten, als dies für die Durchführung des Abkommens mit Bezug auf die Gegenstand des Abkommens bildenden Steuern notwendig gewesen sei. Diese ursprüngliche Amtshilfeklausel des DBA CH-IN sei so eng gefasst gewesen, dass sie vom Ausschluss von Strafzahlungen und Zinsen in Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN von vornherein faktisch unberührt geblieben sei. Soweit dieser Ausschluss überhaupt eine eigenständige Bedeutung entfaltet habe, habe diese nicht die Amtshilfeklausel betroffen, sondern die übrigen Bestimmungen des Abkommens, namentlich seine Zuteilungsnormen. Es gebe

keine Hinweise darauf, dass diese historische Bedeutung des Ausschlusses von Strafzahlungen anlässlich der Anpassung von Art. 26 DBA CH-IN an den OECD-Standard ausgedehnt werde und er inskünftig die Verpflichtung zur Erteilung der Amtshilfe – entgegen dem OECD-Standard – beschränken sollte (E. 2.5.4).

Das teleologische Auslegungselement – untermauert durch die Umstände der Umsetzung des OECD-Standards in Art. 26 DBA CH-IN – spreche also dafür, die Amtshilfe im Hinblick auf die Erhebung von Strafzahlungen im Zusammenhang mit Steuern, die unter das Abkommen fielen, nicht gestützt auf Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN auszuschliessen. Unter Berücksichtigung aller relevanten Aspekte würden die teleologischen Gesichtspunkte das systematische Auslegungsargument überwiegen. Entgegen der Vorinstanz sei daher davon auszugehen, dass der Ausschluss von Strafzahlungen nach Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN den sachlichen Geltungsbereich der Amtshilfeklausel von Art. 26 DBA CH-IN nicht begrenze (E. 2.6).

Nach diesem Zwischenfazit prüfte das Bundesgericht noch, ob nach Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN und ungeachtet von Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN Amtshilfe zu leisten ist, wenn die ersuchten Informationen ausschliesslich für das Steuerstrafverfahren verwendet werden sollen. Diese Frage bejahte das Bundesgericht mit Verweis auf sein Urteil 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 (E. 3). Schliesslich bejahte das Bundesgericht auch die voraussichtliche Erheblichkeit der vom MoF ersuchten Informationen und hiess die Beschwerde der ESTV gut (E. 4 f.).

III. Anmerkungen

A. Einleitung

Mit dem vorliegend zu besprechenden Entscheid sowie dem Entscheid 2C_780/2018 vom 1. Februar 2021 hat das Bundesgericht die in der Lehre umstrittene Frage entschieden, ob die Schweiz gestützt auf Doppelbesteuerungsabkommen, welche dem Standard von Art. 26 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, Amtshilfe zu leisten hat, wenn die ersuchten Informationen ausschliesslich für das Steuerstrafverfahren des ersuchenden Staates voraussichtlich erheblich sind.¹ Das Bundesgericht hat diese Frage mit Entscheid 2C_780/2018 für das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und den Niederlanden und mit dem vorliegend zu besprechenden Entscheid für das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Indien zu Recht bejaht. Die Begründung des vorliegend zu

¹ Zum Lehrstreit vgl. BGer, 2C_780/2018, 1.2.2021, E. 3.7.1, mit weiteren Hinweisen.

besprechenden Entscheids durch das Bundesgericht überzeugt jedoch nicht und wird daher nachfolgend um zusätzliche Aspekte ergänzt.

B. Ergänzungen zur Begründung des Bundesgerichts

Damit nachvollziehbar wird, wieso nach Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN auch Amtshilfe zu leisten ist, wenn die ersuchten Informationen ausschliesslich für das Erheben von Strafzahlungen voraussichtlich erheblich sind, muss zuerst klargestellt werden, welche Frage im Rahmen des vorliegenden Entscheids zu beantworten war.

Bei genauer Betrachtung des Wortlautes von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN stellte sich nicht die Frage, ob Strafzahlungen zu *den unter das Abkommen fallenden Steuern* gehören. Diese Frage wäre mit Blick auf Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN klar zu verneinen gewesen. Vielmehr stellte sich gemäss dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN die Frage, ob das Erheben von Strafzahlungen im Zusammenhang mit einer unter das Abkommen fallenden Steuer eine *Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend diese unter das Abkommen fallende Steuer* ist.

Im Entscheid 2C_780/2018 hielt das Bundesgericht zu Art. 26 Abs. 1 DBA CH-NL² fest, dass die Formulierung *«Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend [...] Steuern»* nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung nicht bloss die Steuerveranlagung, sondern auch die steuerrechtliche Sanktionierung umfasse.³ Es sollen demnach auch Informationen übermittelt werden können, welche ausschliesslich der steuerrechtlichen Sanktionierung dienen.⁴

Diese Begründung des Bundesgerichts überzeugt nicht vollständig. Die Formulierung *«Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend [...] Steuern»* umfasst nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung nicht zwingend das Erheben von Strafzahlungen. Damit könnten auch lediglich das Erheben der Steuern und die Vollstreckung von Steuerforderungen gemeint sein. Daher ist dieser Standpunkt des Bundesgerichts anhand des zum OECD-MA zugehörigen Kommentars (*OECD-Kommentar*)⁵ zu überprüfen.

Im OECD-Kommentar zu Art. 26 Abs. 1 OECD-MA wird ausgeführt, dass im Jahre 2005 mehrere Änderungen des Textes dieser Bestimmung vorgenommen worden seien, um eine Übereinstimmung der Formulierung mit dem Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (*Model-TIEA*)⁶ zu gewährleisten. Dabei sei beispielsweise die Formulierung *«zur Anwendung oder Durchsetzung»* (*«to the administration or enforcement»*) eingefügt worden, ohne dass dabei die Absicht bestanden hätte, die Wirkungen dieser Bestimmung abzuändern.⁷ Ob die Formulierung *«Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend [...] Steuern»* nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung die steuerrechtliche Sanktionierung umfassen soll, lässt sich dem OECD-Kommentar allerdings nicht entnehmen.⁸

Gemäss Art. 1 Model-TIEA, auf welches im OECD-Kommentar Bezug genommen wird, sollen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten Unterstützung beim Austausch von Informationen leisten, die zur Anwendung oder Durchführung des innerstaatlichen Rechts betreffend die unter dieses Abkommen fallenden Steuern voraussichtlich erheblich sind (1. Satz). Solche Informationen beinhalten Informationen, welche zur Bestimmung, Veranlagung und Einziehung von solchen Steuern, zur Vollstreckung von Steuerforderungen oder zur Untersuchung und Strafverfolgung (*«prosecution»*) von Steuerangelegenheiten voraussichtlich erheblich sind (2. Satz).

Nach Art. 5 Abs. 1 Model-TIEA soll die zuständige Behörde der ersuchten Vertragspartei auf Ersuchen die Informationen für die Zwecke gemäss Art. 1 übermitteln, unabhängig davon, ob der abzuklärende Sachverhalt nach dem Recht der ersuchten Vertragspartei eine Straftat darstellen würde. Im Kommentar der OECD zu Art. 5 Abs. 1 Model-TIEA wird dazu ausgeführt, dass der Verweis auf Art. 1 des Model-TIEA bestätige, dass Informationen sowohl in zivilrechtlichen als auch in strafrechtlichen Angelegenheiten auszutauschen seien.⁹

In den Richtlinien der OECD zur Überprüfung der Einhaltung der OECD-Standards zur Amtshilfe in Steuersachen (Handbook for Peer Reviews) wird zudem festgehalten, dass die Amtshilfe in Steuersachen so ausgestaltet sein müsse, dass ein *wirksamer Informationsaustausch* möglich

² Abkommen vom 26. Februar 2010 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und zur Vermeidung von Steuerbetrug und Steuerflucht (SR 0.672.963.61).

³ BGer, 2C_780/2018, 1.2.2021, E. 3.7.2.

⁴ BGer, 2C_780/2018, 1.2.2021, E. 3.7.2.

⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital, 10th edition of the Full Version as it read on 21 November 2017, published on April 25, 2019, Internet: <http://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> (Abruf 7.4.2021) (zit. OECD-Kommentar).

⁶ Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, released in April 2002, Internet: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (Abruf 7.4.2021).

⁷ OECD-Kommentar (FN 5), Art. 26 OECD-MA N 4 f.

⁸ OECD-Kommentar (FN 5), Art. 26 OECD-MA.

⁹ Kommentierung des Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters, released in April 2002, 14 ff., N 40, Internet: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm> (Abruf 7.4.2021).

sei. Eines der Kriterien bei der Überprüfung des *wirksamen Informationsaustausches* ist dabei, ob der Informationsaustausch sowohl in zivilrechtlichen als auch in strafrechtlichen Steuerangelegenheiten durchgeführt wird.¹⁰ Im entsprechenden Peer Review Report der OECD betreffend die Schweiz aus dem Jahre 2020 wurde festgehalten, dass die von der Schweiz seit 2009 abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen einen Informationsaustausch sowohl in zivilrechtlichen als auch strafrechtlichen Angelegenheiten ermöglichen würden. Nur in den Vereinbarungen mit Algerien, Bangladesch, Gambia, Kirgistan, Malawi und Thailand sei der Informationsaustausch noch auf zivilrechtliche Steuerangelegenheiten beschränkt.¹¹

Aus dem Model-TIEA, auf welches der OECD-Kommentar zur Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN verweist, dem Kommentar der OECD zum Model-TIEA sowie dem Handbook for Peer Reviews ist somit abzuleiten, dass die Formulierung «Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend [...] Steuern» die steuerrechtliche Sanktionierung umfasst.

Das Bundesgericht hat im vorliegend zu besprechenden Entscheid zwar ebenfalls festgehalten, dass spätestens seit dem Inkrafttreten des neuen Art. 26 DBA CH-IN vom 7. Oktober 2011 und der damit verbundenen Übernahme des Standards von Art. 26 OECD-MA das DBA CH-IN auch den *wirksamen Informationsaustausch* zwischen den Vertragsstaaten bezwecke. Dabei hat es jedoch nicht ausgeführt, dass gemäss OECD-Richtlinie ein *wirksamer Informationsaustausch* bedingt, dass Informationen sowohl in zivilrechtlichen als auch in strafrechtlichen Steuerangelegenheiten ausgetauscht werden.¹²

Dass die Vertragsparteien bei der Revision des am 7. Oktober 2011 in Kraft getretenen Art. 26 DBA CH-IN den OECD-Standard zum *wirksamen Informationsaustausch* übernehmen wollten, geht aus den Umständen des Vertragsabschlusses hervor, welche vom Bundesgericht mit Verweis auf die Botschaft zum DBA CH-IN vom 3. Dezember 2010 zutreffend festgehalten wurden.¹³

Vor diesem Hintergrund ist nachvollziehbar, dass Art. 2 Abs. 3 DBA CH-IN, gemäss welchem Strafzahlungen nicht zu den unter das Abkommen fallenden Steuern gehören, keinen Einfluss auf den Umfang des Informationsaustausches gemäss Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN haben kann. Seit der am 7. Oktober 2011 in Kraft getretenen Revision von Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN ist Ziel und Zweck dieser Bestimmung die Durchführung des *wirksamen Informationsaustausches* gemäss dem OECD-Standard, welcher zwingend verlangt, dass Informationen auch in strafrechtlichen Steuerangelegenheiten ausgetauscht werden.

C. Schlussfolgerung

Auf den ersten Blick scheint es sich beim vorliegenden Entscheid des Bundesgerichts um einen Fehlentscheid zu handeln, da die Begründung dieses Entscheids nicht überzeugt. Nach zusätzlicher Berücksichtigung des OECD-Standards zum wirksamen Informationsaustausch, welchen die Vertragsparteien mit Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN übernehmen wollten, ist jedoch davon auszugehen, dass das Resultat des vorliegenden Entscheids des Bundesgerichts richtig ist. Demnach hat die Schweiz gestützt auf Art. 26 Abs. 1 DBA CH-IN Amtshilfe zu leisten, auch wenn die ersuchten Informationen nur noch für das indische Steuerstrafverfahren voraussichtlich erheblich sind.

¹⁰ Exchange of Information on Request, Handbook for Peer Reviews 2016–2020, 2016 Terms of Reference, 23 f., Internet: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf> (Abruf 7.4.2021).

¹¹ OECD, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Switzerland 2020, Peer Review Report on the Exchange of Information on Request, N 334 f., Internet: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-switzerland-2020-second-round_fcfce6d7-en#page3 (Abruf 7.4.2021).

¹² BGer, 2C_542/2018, 10.3.2021, E. 2.5.1.

¹³ BGer, 2C_542/2018, 10.3.2021, E. 2.5.2; Botschaft vom 3. Dezember 2010 zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Indien, BBl 2010 8827 ff., 8832.