

**Erläuternder Bericht
über den Abschluss eines Protokolls zur Änderung des Ab-
kommens zwischen der Schweiz und Schweden zur Ver-
meidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steu-
ern vom Einkommen und vom Vermögen**

vom 4. Januar 2011

Vertraulich – nicht zur Veröffentlichung bestimmt

1 Grundzüge des Protokolls

1.1 Ausgangslage

Das Abkommen zwischen der Schweiz und Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.971.41, nachfolgend: DBA-S) datiert vom 7. Mai 1965. Es wurde seither ein Mal mit Protokoll vom 10. März 1992 revidiert.

Nach dem Entscheid des Bundesrates vom 13. März 2009, den Vorbehalt der Schweiz hinsichtlich des Informationsaustausches nach dem OECD-Musterabkommen zurückzuziehen, nahmen die Schweiz und Schweden Kontakt auf, um die Möglichkeit der Ergänzung des gemeinsamen Doppelbesteuerungsabkommens mit einer entsprechenden Bestimmung abzuklären. Die Verhandlungen fanden schliesslich vom 7. bis 10. September 2010 in Bern statt. Dass die Gespräche nicht früher durchgeführt werden konnten, war durch die schwedischen EU-Ratspräsidentschaft im zweiten Halbjahr 2009 und sodann durch die Vulkanasche des Eyjafjallajökull bedingt, welche die Reise der schwedischen Delegation zu den vorgesehenen Verhandlungen in der Schweiz im April 2010 verunmöglichte.

Vor den Verhandlungen tauschten die Delegationen ihre Vorschläge für ein Revisionsprotokoll aus. Die Schweiz schlug darin ihrer Praxis entsprechend, nebst der Bestimmung über den Informationsaustausch nach schweizerischem Muster, verschiedene Verbesserungen des DBA-S vor, so eine Ergänzung der Ausnahmeliste im Betriebsstättenartikel, die Reduktion der Beteiligungshöhe für den Nullsatz auf Dividenden, die Einführung des Nullsatzes für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen, den anderen Vertragsstaat und die Nationalbank sowie für Zinsen, eine Bestimmung über die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat, die Schiedsklausel sowie die Streichung des Nachbesteuerungsrechts von Schweden für Wegzuger (Art. 25 Abs. 2 DBA-S). Demgegenüber war Schweden nebst dem Informationsaustausch an einem Nachbesteuerungsrecht für Kapitalgewinne von Wegzögern, dem Übergang von der Ansässigkeits- zur Quellenbesteuerung für Ruhegehälter und Renten sowie einer Bestimmung zur Beschränkung der Abkommensvorteile (sogenannte Limitation on Benefits Bestimmung) interessiert.

Zunächst stellte sich die Frage, ob eine Gesamtrevision des DBA-S angestrebt werden sollte. Für ein solches Vorhaben sprachen das Alter des Abkommens und die Tatsache, dass heute bei der schwedischen zuständigen Behörde niemand mehr der deutschen Originalsprache des Abkommens mächtig ist. Im Lauf der Verhandlungen hat sich dann jedoch gezeigt, dass die Abkommenspolitik der Schweiz und von Schweden in einigen Bereichen gegenläufig sind und die Einigung auf eine Gesamtrevision daher mehr Zeit in Anspruch nehmen würde. Da Schweden einen raschen Abschluss der Verhandlungen wünschte, wurde daher eine Teilrevision des geltenden DBA-S vereinbart.

Die Verhandlungen waren wesentlich durch die Diskussion von Vorschlägen Schwedens für Bestimmungen zu Bekämpfung von Missbrauch und Steuerflucht geprägt. An dieser Stelle ist die von Schweden vorgeschlagene Bestimmung über die Einschränkung von Abkommensvorteilen zu erwähnen. Das Abkommen sollte demnach für Banken, Versicherungen, Finanzgesellschaften, Schifffahrtsunternehmen sowie Headquarter- und Verwaltungsgesellschaften nicht gelten, die im Ansässigkeitsstaat für die Geschäftstätigkeiten im Ausland einer günstigeren Besteuerung

unterliegen als für vergleichbare Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat. Die schwedische Delegation erläuterte, dass mit dieser Bestimmung das sogenannte „Ringfencing“, d.h. die unterschiedliche Besteuerung der Erträge aus der inländischen und ausländischen Geschäftstätigkeit, eingedämmt werden soll. Solche Besteuerungsregeln würden zu Marktverzerrungen führen. Schweden habe eine solche Bestimmung in sämtlichen neueren Abkommen vereinbart. Nach Einschätzung der schweizerischen Delegation würde eine solche Bestimmung insbesondere Gesellschaften betreffen, die von den kantonalen Steuerstaten der Domizil- und gemischten Gesellschaft profitieren. Zu diesen Gesellschaften lief zur Zeit der Verhandlungen mit Schweden zwischen der Schweiz und der EU-Kommission ein Dialog. Die schweizerische Delegation war nicht bereit, diesen Gesprächen vorzugreifen und lehnte daher die vorgeschlagene Bestimmung ab. Da lediglich eine Teilrevision des DBA-S vereinbart wurde, war Schweden im Rahmen der Gesamtlösung schliesslich einverstanden auf die Bestimmung zur Einschränkung von Abkommensvorteilen zu verzichten.

Die Verhandlungen konnten nach vier Tagen am 10. September 2010 durch Paraphierung eines Protokolls zur Änderung des DBA-S (nachfolgend: Änderungsprotokoll) abgeschlossen werden.

Bevor wir dem Bundesrat die Unterzeichnung dieses Änderungsprotokolls beantragen, wollen wir den Kantonen und den interessierten Wirtschaftsverbänden Gelegenheit geben, sich über dessen Inhalt vernehmen zu lassen.

1.2 Würdigung

Das Änderungsprotokoll sieht zahlreiche Verbesserungen für die schweizerische Wirtschaft vor: So schützt die Ausnahme der Installation von selbst produzierten Maschinen und Ausrüstungen von der Betriebsstättendefinition die Industrie vor unnötigen steuerlichen Hürden. Die reduzierte Beteiligungshöhe für die Anwendung des Nullsatzes auf Dividenden vermeidet eine Residualsteuerbelastung in Konzernverhältnissen mit schweizerischer Muttergesellschaft. Weiter erleichtert der Nullsatz bei Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen grenzüberschreitende Investitionen dieser institutionellen Anleger. Zudem werden durch den Nullsatz auf Zinsen grenzüberschreitende Investitionen gefördert.

Auch für natürliche Personen konnten günstige Bestimmungen vereinbart werden: So erleichtert der Ersatz des umfassenden Nachbesteuerungsrechts von Schweden für Wegzuger durch eine Bestimmung, die sich auf Kapitalgewinne aus Beteiligungsrechten schwedischer Staatsangehöriger beschränkt, die Mobilität natürlicher Personen im Verhältnis zwischen der Schweiz und Schweden. Gleiches gilt für die Bestimmung über die steuerliche Berücksichtigung von Beitragszahlungen an das Vorsorgesystem des anderen Vertragsstaates. Der Wechsel vom Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates für Ruhegehälter zur Quellenbesteuerung entspricht einem langjährigen Anliegen von Schweden. Dabei konnte jedoch sichergestellt werden, dass Personen, die bereits in der Schweiz ansässig sind und Ruhegehälter beziehen, von der Änderung ausgenommen sind.

Die neue Bestimmung über den Informationsaustausch entspricht dem OECD-Standard und schränkt den Informationsaustausch auf Ersuchen im Einzelfall ein. Die von Schweden gewährte automatische Meistbegünstigung hinsichtlich der

Schiedsklausel stellt schliesslich sicher, dass die Schweiz in diesem Bereich nicht schlechter gestellt wird, als andere Abkommenspartner von Schweden.

Im vorliegenden Protokoll konnte ein ausgewogenes Ergebnis erzielt werden, das zur weiteren positiven Entwicklung der bilateralen Wirtschaftsbeziehungen beitragen wird.

2 Bemerkungen zu den einzelnen Bestimmungen des Änderungsprotokolls

Das Änderungsprotokoll ändert und ergänzt die erwähnten Bestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen von 1965. Nachfolgend wird der wesentliche Inhalt dieser Änderungen dargelegt.

Artikel I des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 5 Absatz 3 des Abkommens (Betriebsstätte)

Das DBA-S basiert auf dem OECD-Musterabkommen in der Fassung von 1963. Seither hat die OECD den Katalog der Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition erweitert und neu formuliert. Die Neufassung dieses Absatzes dient der Übernahme des aktuellen Wortlautes des OECD-Musterabkommens. Zudem sieht die vereinbarte Bestimmung eine Ausnahme für die Installation selbst hergestellter Maschinen und Ausrüstungen vor. Diese Ausnahme ist vorteilhaft für die schweizerische Industrie und entspricht der heutigen schweizerischen Abkommenspraxis.

Artikel II des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 9 Absatz 2 des Abkommens (Verbundene Unternehmen)

Auf Begehren von Schweden, wurde Artikel 9 durch Absatz 2 nach Massgabe des OECD-Musterabkommens ergänzt. Dies entspricht der heutigen schweizerischen Abkommenspolitik. Beide Delegationen waren sich einig, dass eine Gegenberichtigung in der Regel in einem Verständigungsverfahren vereinbart wird.

Artikel III des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 10 des Abkommens (Dividenden)

Die geltende Bestimmung sieht in Absatz 2 ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates der Dividenden von 15 Prozent und den Nullsatz für Beteiligung von mindestens 25 Prozent vor. Der revidierte Absatz 2 belässt die generelle Residualsteuer auf Dividenden wie bis anhin bei 15 Prozent und sieht neu in Absatz 3 den Nullsatz für Dividenden aus massgeblichen Beteiligungen von mindestens 10 Prozent der Stimmrechte oder des Kapitals sowie für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen vor.

Schweden schlug zunächst eine Reduktion der massgeblichen Beteiligungshöhe für den Nullsatz auf Dividenden auf 10 Prozent der Stimmrechte vor. Die Schweiz wollte dagegen, ihrer Abkommenspraxis entsprechend, auf 10 Prozent des Kapitals abstellen. Schliesslich einigten sich die Delegationen darauf, dass künftig eine Beteiligung dann zum Nullsatz berechtigen soll, wenn sie mindestens 10 Prozent der Stimmrechte oder des Kapitals entspricht (Abs. 3 lit. a). Bei der Berechnung der

Beteiligungshöhe sind dabei nicht nur die direkt, sondern auch die indirekt gehaltenen Beteiligungsrechte zu berücksichtigen.

Weiter wurde auf Begehren der Schweiz der Nullsatz für Dividendenzahlungen an Vorsorgeeinrichtungen vereinbart (Abs. 3 lit. b). Die zuständigen Behörden werden sich über den Kreis der Vorsorgeeinrichtungen verständigen (Abs. 8). Eine Vorsorgeeinrichtung muss dabei folgenden Kriterien genügen: Sie muss nach dem Recht eines der Vertragsstaaten organisiert sein, der Verwaltung oder Auszahlung von Ruhegehältern und Renten inkl. Sozialversicherungsleistungen dienen und für die erwähnten Tätigkeiten steuerbefreit sein.

Auf Begehren Schwedens wurde der Nullsatz für Dividenden an Vorsorgeeinrichtungen an die Voraussetzung geknüpft, dass die Dividenden nicht aus einer Geschäftstätigkeit der Einrichtung oder eines verbundenen Unternehmens stammen und die Beteiligung an der Gesellschaft, die die Dividende ausschüttet, nicht innerhalb von zwei Monaten gekauft und wiederverkauft wird. Diese Einschränkung steht im Zusammenhang mit missbräuchlichen Gestaltungen unter Beteiligung von Vorsorgeeinrichtungen, die hin und wieder beobachtet wurden.

Artikel IV des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 11 des Abkommens (Zinsen)

Die maximale Residualsteuer auf Zinsen beträgt nach der geltenden Bestimmung 5 Prozent. Schweden erhebt selbst seit jeher keine Quellensteuer auf Zinsen. Die Schweiz schlug im Interesse des Investitionsstandortes die Einführung des Nullsatzes vor. Die schwedische Delegation machte ihr Einverständnis zunächst von der Lösung abhängig, die im Bereich des Informationsaustausches erreicht werden konnte, stimmte aber schliesslich unabhängig davon dem schweizerischen Vorschlag zu.

Artikel VI des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 13 Absatz 4 des Abkommens (Kapitalgewinne)

Die Bestimmung sieht die Einführung eines Nachbesteuerungsrechts von Schweden für Kapitalgewinne schwedischer Bürgerinnen und Bürgern vor, die in Schweden ansässig waren und in der Schweiz ansässig wurden und in den fünf Jahren nach ihrem Wegzug aus Schweden Beteiligungsrechte oder Gesellschaftsanteile veräussern.

Die schwedische Delegation schlug zunächst die Einführung eines 10-jährigen Nachbesteuerungsrechts des ehemaligen Ansässigkeitsstaates vor, für sämtliche Kapitalgewinne von Personen, die im einen Vertragsstaat ansässig sind und früher im anderen Vertragsstaat ansässig waren. Sie begründete dies mit Fällen von Personen, die aus Schweden weggezogen sind, und kurz danach Beteiligungsrechte veräussert haben, ohne dass der schwedische Staat dies hätte besteuern können. Die Schweiz machte demgegenüber geltend, dass sie solche Klauseln selbst nicht benötigt und grundsätzlich auch nicht vereinbaren will. Weiter bemängelte sie, dass die vorgeschlagene Bestimmung sowohl zeitlich wie auch hinsichtlich des materiellen Geltungsbereichs weit über das Ziel hinaus schießt. Unter Berücksichtigung der Streichung des umfassenden Nachbesteuerungsrechts von Schweden (Art. 25 Abs. 2) konnten sich die Delegationen im Verlauf der Verhandlungen schliesslich auf die oben dargelegte, eingeschränkte Bestimmung einigen.

Artikel VIII bis X des Änderungsprotokolls betreffend die Artikel 19 bis 21 des Abkommens (Ruhegehälter, öffentlich-rechtliche Vergütungen, Renten)

Die geltenden Bestimmungen von Artikel 19 und 21 sehen ein ausschliessliches Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates für privatrechtliche Ruhegehälter und Renten, insbesondere Leib- und Zeitrenten, vor. Öffentlich-rechtliche Ruhegehälter können dagegen im Quellenstaat besteuert werden (Art. 20). Hinsichtlich der Leistungen der Sozialversicherung ist zwischen der schweizerischen und der schwedischen Sozialversicherung zu unterscheiden. Leistungen der schweizerischen ersten Säule unterliegen als nicht ausdrücklich erwähnte Einkünfte dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates (Art. 23). Demgegenüber können Leistungen der schwedischen Sozialversicherung an Personen, die in der Schweiz ansässig sind, sowohl von Schweden als auch von der Schweiz besteuert werden (Art. 23 i.V.m. Art. 19 Abs. 2). Schweden rechnet auf Antrag die schweizerische Steuer an die eigene Steuer an (Art. 25 Abs. 4).

Schweden schlug vor, dass das Besteuerungsrecht für Ruhegehälter, Leibrenten und Leistungen der Sozialversicherung künftig generell dem Quellenstaat zukommen soll. Es machte geltend, dass dies seiner langjährigen Abkommenspolitik entspricht. Die Schweiz wies jedoch drauf hin, dass sie für Leistungen der ersten Säule nach innerstaatlichem Recht keine Möglichkeit zur Quellenbesteuerung hat. Sie könnte folglich das ihr nach dem Abkommen zugewiesene Besteuerungsrecht nicht wahrnehmen. Zudem rief sie in Erinnerung, dass ein Revisionsprotokoll zum DBA-S in den 1980er Jahren in den Eidgenössischen Räten am Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Ruhegehälter gescheitert ist. Die Schweiz beantragte daher Artikel 19 mit einer Bestimmung über die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat zu ergänzen und ansonsten die Bestimmungen unverändert zu belassen.

Im Zug der Verhandlungen einigte man sich schliesslich auf ein nicht ausschliessliches Besteuerungsrecht des Quellenstaates für Ruhegehälter und Renten (Art. 19 Abs. 1). Dieses gilt auch für Ruhegehälter, die in Form von Kapitalleistungen ausbezahlt werden (Ziff. 1 des mit Art. XIV des Änderungsprotokolls eingefügten Protokolls zum Abkommen). Ergänzt wird der Wechsel zum Besteuerungsrecht des Quellenstaates mit einer sogenannten «Grandfathering»-Regel (Art. XV Abs. 2 lit. b des Änderungsprotokolls). Diese bestimmt, dass für Ruhegehälter und Leibrenten, die bei Unterzeichnung des Änderungsprotokolls bereits liefen und deren Empfänger vor diesem Zeitpunkt vom einen in den anderen Vertragsstaat umgezogen ist, das Besteuerungsrecht weiterhin beim Ansässigkeitsstaat bleibt.

Das Besteuerungsrecht für Leistungen der Sozialversicherung, d.h. in der Schweiz jene der ersten Säule, bleibt unverändert. Zwar erachteten beide Delegationen die geltende Regelung für Leistungen der schwedischen Sozialversicherung als kompliziert. Eine gangbare Alternative konnte jedoch nicht gefunden werden.

Artikel 19 wird zudem mit einem Absatz 4 ergänzt, der die steuerliche Berücksichtigung von Beiträgen an die Vorsorge im anderen Vertragsstaat regelt. Diese steht im Zusammenhang mit dem Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (sog. Freizügigkeitsabkommen, SR 0.142.112.681). Dieses koordiniert die Vorsorgesysteme der beteiligten Länder. Das Freizügigkeitsabkommen ist auf alle Zweige der sozialen Sicherheit anwendbar: Leistungen bei Alter, Invalidität, Tod, Krankheit, Mutterschaft, Unfall und Arbeits-

losigkeit sowie Familienleistungen und gilt für Staatsangehörige der Schweiz und der Mitgliedstaaten der EU, welche in der Schweiz oder einem EU-Staat arbeiten, oder dort gearbeitet haben und danach in ein anderes Land ziehen. Es sieht grundsätzlich die Unterstellung unter das Vorsorgesystem eines Staates vor.

Da die Regeln des Freizügigkeitsabkommens zur sozialen und beruflichen Sicherheit nicht mit jenen der Doppelbesteuerungsabkommen über die Besteuerung des Erwerbseinkommens übereinstimmen, kommt es regelmässig vor, dass eine Person im einen Staat die Vorsorgebeiträge leisten muss und im anderen arbeitet, wo sie ihr Einkommen versteuert.

Schweden machte geltend, dass die Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Personen in Schweden bereits einem tieferen Steuersatz unterliegen würden. Der Abzug der Vorsorgebeiträge würde sich daher nur für unbeschränkt steuerpflichtige Personen rechtfertigen. Die Bestimmung sieht daher vor, dass der Arbeitsstaat die Beiträge an die Vorsorge nur dann berücksichtigt werden muss, wenn die Person dort nach innerstaatlichem Recht ansässig ist.

In der Schweiz wird der Abzug der Beiträge an die schweizerische Sozialversicherung und berufliche Vorsorge bereits heute in den Quellensteuertarifen pauschal berücksichtigt. Die geltende schweizerische Praxis erfüllt somit in der Regel den Inhalt der Bestimmung schon heute.

Im Zug der Neuregelung der Besteuerung von Ruhegehältern und Renten wurde Artikel 20 neu gefasst. Der Wortlaut entspricht jenem von Artikel 19 OECD-Musterabkommen. Da sämtliche Ruhegehälter im neuen Artikel 19 DBA-S geregelt sind, ist der zweite Absatz von Artikel 19 des OECD-Musters jedoch überflüssig und wurde daher nicht im neuen Artikel 20 DBA-S übernommen.

Schliesslich wurde Artikel 21 des Abkommens gestrichen, da die Besteuerung der Renten neu in Artikel 19 geregelt ist.

Artikel XII des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 25 Absatz 2 des Abkommens (Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung)

Die geltende Bestimmung sieht ein umfassendes Nachbesteuerungsrecht von Schweden für Personen vor, die nach dem Abkommen in der Schweiz ansässig sind aber nach innerstaatlichem Recht von Schweden dort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Die Nachbesteuerung gilt für drei Jahre nach dem Wegzug aus Schweden. Ausgenommen davon sind schweizerische Staatsangehörige.

Die Schweiz machte geltend, dass diese Bestimmung mit Einführung des Informationsaustausches nach OECD-Standard nicht weiter gerechtfertigt ist. Dies wurde von Seiten der schwedischen Delegation bestritten. Sie anerkannte aber eine Beziehung zum Nachbesteuerungsrecht für Kapitalgewinne (Art. 13 Abs. 4) und stimmte folglich der Streichung zu.

Artikel XIII des Änderungsprotokolls betreffend Artikel 27 des Abkommens (Informationsaustausch)

Im Zuge der Globalisierung der Finanzmärkte und insbesondere vor dem Hintergrund der Finanzkrise hat die internationale Zusammenarbeit an Bedeutung gewonnen. Die Schweiz unterstützt seit jeher die diesbezüglichen Bemühungen. Mit Entscheid vom 13. März 2009 hat der Bundesrat zudem beschlossen, den OECD-

Standard bei der Amtshilfe in Steuersachen zu übernehmen. Gleichzeitig hat er erklärt, dass für den Übergang auf den OECD-Standard folgende Eckwerte anzustreben sind: die Wahrung des Verfahrensschutzes, die Begrenzung auf Amtshilfe im Einzelfall, faire Übergangslösungen, die Beschränkung auf Steuern, die unter das Abkommen fallen, das Subsidiaritätsprinzip sowie die Beseitigung allfälliger Diskriminierungen. Diese Elemente werden nachfolgend kommentiert.

Die paraphierte Bestimmung entspricht grösstenteils dem Wortlaut von Artikel 26 des OECD-Musterabkommens. Abweichungen bestehen in der Möglichkeit zum Gebrauch der Informationen für andere Zwecke mit Einverständnis beider Staaten sowie in der ausdrücklichen Ermächtigung der Vertragsstaaten zu Zwangsmassnahmen zur Durchsetzung von Informationsbegehren gegenüber Banken, anderen Finanzinstituten, Bevollmächtigten und Treuhändern sowie zur Ermittlung von Beteiligungsverhältnissen. Diese Abweichungen sind im Kommentar zum OECD-Musterabkommen vorgesehen und mit dem OECD-Standard vereinbar.

Absatz 1 hält den Grundsatz des Informationsaustausches fest. Auszutauschen sind jene Informationen, die für die Durchführung des Abkommens oder die innerstaatliche Anwendung oder Durchsetzung sämtlicher Steuern voraussichtlich erheblich sind. Durch die Beschränkung auf voraussichtlich erhebliche Informationen sollen sogenannte «fishing expeditions» verhindert werden. Zudem wird damit festgehalten, dass der ersuchende Staat gehalten ist, seine eigenen Untersuchungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor er ein Auskunftersuchen an den anderen Staat stellt. Nicht erforderlich ist für den Informationsaustausch, dass die betroffenen Steuerpflichtigen in der Schweiz oder Schweden ansässig sind, sofern eine wirtschaftliche Anknüpfung in einem der Vertragsstaaten besteht.

Ihrer üblichen Politik entsprechend beabsichtigte die Schweiz, den Informationsaustausch auf die vom Abkommen erfassten Steuern zu beschränken. Damit sollen Überschneidungen mit anderen internationalen Übereinkommen vermieden werden (z. B. mit dem Abkommen über die Betrugsbekämpfung mit den EU-Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der indirekten Steuern, SR 0.351.926.81). Schweden weigerte sich jedoch, vom Wortlaut von Artikel 26 Absatz 1 OECD-Musterabkommen abzuweichen und machte den Abschluss der Verhandlungen von dessen Übernahme abhängig. Im Rahmen der Gesamtlösung einigten sich die Delegationen schliesslich auf den Geltungsbereich für sämtliche Steuern. Der Informationsaustausch gilt somit in Bezug auf sämtliche Steuern. Auf jeden Fall wird jedes Abkommen, das parallel anwendbar sein könnte, in jedem Einzelfall gemäss seinen Besonderheiten und nach dem Grundsatz der *Lex specialis* zu prüfen sein. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass Schweden die Erbschafts- und Schenkungssteuern im Jahr 2005 abgeschafft hat und diesbezüglich keine Anfragen zur erwarten sind.

Absatz 2 umfasst Geheimhaltungsregeln. Diese Bestimmung erklärt die Geheimhaltungsregeln des Staates für anwendbar, der die Informationen erhalten hat. Sie hält jedoch fest, dass die ausgetauschten Informationen nur Personen und Behörden zugänglich gemacht werden dürfen, die mit der Veranlagung, Erhebung, Durchsetzung, Strafverfolgung oder Entscheidung über Rechtsmittel im Bereich der Steuern oder mit der Aufsicht über die vorgenannten Personen oder Behörden befasst sind. Die Informationen dürfen somit auch der steuerpflichtigen Person selbst oder ihrer Bevollmächtigten offenbart werden.

Um den Kreis der Personen, die Einblick in die übermittelten Informationen haben, klein zu halten und damit das Risiko des Missbrauchs zu verringern, strebt die

Schweiz im Rahmen der Verhandlungen stets den Ausschluss der Weitergabe der Informationen an Aufsichtsbehörden an. Der Kommentar zum OECD-Musterabkommen sieht die Möglichkeit einer solchen Einschränkung ausdrücklich vor. Schweden legte dar, dass die Aufsicht in Schweden vom Ombudsmann wahrgenommen wird. Dabei handelt es sich um eine vom Parlament gewählte Behörde mit derzeit fünf Mitgliedern. Diese überwachen die Tätigkeit der Verwaltung. Prüfungen erfolgen auf Ersuchen von Einzelpersonen oder auch aus eigenem Antrieb. Der Ombudsmann hat ein hohes Ansehen in Schweden und wird als Interessenvertretung der Bürger wahrgenommen. Schweden befürchtete, dass die Arbeit des Ombudsmanns bei Ausschluss der Einsicht in die ausgetauschten Informationen erheblich behindert werden könnte. Die Schweiz willigte daher zum Einschluss der Aufsichtsbehörden entsprechend dem Wortlaut im OECD-Musterabkommen ein. Die Aufsichtsbehörden unterliegen ebenso den Geheimhaltungsvorschriften.

Weiter sieht dieser Absatz die Möglichkeit der Verwendung der Informationen für andere, nicht steuerliche Zwecke vor, wenn dies nach dem Recht beider Vertragsstaaten zulässig ist und der übermittelnde Staat seine Zustimmung zur steuerfremden Verwendung gibt. Diese Bestimmung ermöglicht beispielsweise die Verwendung der erhaltenen Auskünfte in einem anderen Strafverfahren, ohne jedoch der betroffenen Person die diesbezüglich separaten Verfahrensrechte in der Schweiz zu entziehen. Damit kann vermieden werden, dass gleiche Informationen für unterschiedliche Zwecke mehrmals beschafft und übermittelt werden müssen. Die Zustimmung des Staates, der die Informationen übermittelt hat, ist jedoch in allen Fällen notwendig.

Absatz 3 sieht zugunsten des ersuchten Staates gewisse Einschränkungen des umfassenden Informationsaustausches vor. Der ersuchte Staat ist weder gehalten, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die über seine eigenen Gesetze oder seine eigene Verwaltungspraxis hinausgehen, noch muss er Verwaltungsmassnahmen durchführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates abweichen. Im Fall der Schweiz bedeutet dies insbesondere, dass das rechtliche Gehör der Betroffenen ebenso wie die Möglichkeit, einen vorgesehenen Informationsaustausch gerichtlich überprüfen zu lassen, gewahrt bleiben. Der ersuchte Staat braucht ferner keine Auskünfte zu erteilen, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis oder nach dem Recht oder der Verwaltungspraxis des ersuchenden Staates nicht beschafft werden könnten. Schliesslich kann der ersuchte Staat die Auskunft verweigern, wenn sie wirtschaftliche Geheimnisse betrifft oder die öffentliche Ordnung (*Ordre public*) verletzt. Letzteres ist insbesondere dann der Fall, wenn die Informationen im ersuchenden Staat nicht in ausreichendem Mass geheim gehalten werden.

Absatz 4 hält fest, dass der ersuchte Staat auch Informationen ermitteln und austauschen muss, die er selbst nicht für eigene Steuerzwecke benötigt. Der Informationsaustausch beschränkt sich folglich nicht nur auf Informationen, die auch den Steuerbehörden des ersuchten Vertragsstaates von Nutzen sind.

Absatz 5 enthält besondere Bestimmungen bezüglich Informationen, die von Banken oder anderen Intermediären gehalten werden sowie betreffend Beteiligungsverhältnisse an Personen. Solche Informationen sind unabhängig von den Einschränkungen in Absatz 3 auszutauschen. So hat der ersuchte Staat die Auskünfte auch dann einzuholen und auszutauschen, wenn nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis die begehrten Informationen nicht erhältlich wären. Entsprechend kann die Schweiz den Informationsaustausch nicht unter Hinweis auf das schweizerische

Bankgeheimnis verweigern. Die Bestimmung setzt jedoch voraus, dass die ersuchten Informationen tatsächlich bestehen.

In Fällen von Steuerbetrug besitzt die Schweiz aufgrund des strafrechtlichen Verfahrens im innerstaatlichen Recht die notwendigen Mittel zur Durchsetzung der Herausgabe der durch Absatz 5 erfassten Informationen. Der Austausch dieser Informationen setzt jedoch gemäss der neuen Bestimmung keinen Steuerbetrug mehr voraus. Damit die Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen durch die Vertragsstaaten gewährleistet werden kann, wurde mit dem letzten Satz von Absatz 5 die notwendige rechtliche Grundlage für die Verfahrensbefugnisse zur Erlangung der ersuchten Informationen geschaffen. Das anwendbare Verfahren wird vorerst Gegenstand der Verordnung des Bundesrates über die Amtshilfe nach Doppelbesteuerungsabkommen (ADV; SR 672.204) sein, die am 1. Oktober 2010 in Kraft getreten ist. Diese soll jedoch durch ein Gesetz ersetzt werden, mit dessen Ausarbeitung begonnen wurde.

Die Schweiz wird gemäss Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe c der ADV Schweden keine Amtshilfe leisten, wenn das Amtshilfegesuch auf illegal beschafften Daten beruht.

Die Bestimmungen von Artikel 27 werden im Protokoll zum Abkommen in Ziffer 3 weiter konkretisiert (Art. XIV des Änderungsprotokolls):

In Buchstabe a wird der Grundsatz der Subsidiarität festgehalten. Die Vertragsstaaten sind gehalten, zuerst ihre eigenen, innerstaatlichen Ermittlungsmöglichkeiten auszuschöpfen, bevor sie ein Amtshilfegesuch an den anderen Vertragsstaat stellen.

So genannte „fishing expeditions“, d.h. Ermittlungen, welche ohne präzises Ermittlungsobjekt in der Hoffnung vorgenommen werden, steuerlich relevante Informationen zu erhalten, sind ausdrücklich ausgeschlossen (Bst. b). Schweden machte geltend, dass der Begriff der „fishing expedition“ erklärungsbedürftig ist und im schwedischen Parlament immer wieder zu Verwirrung führt. Die Delegationen einigten sich daher auf eine Ergänzung der Bestimmung auf der Basis des Kommentars zum OECD-Musterabkommen.

In Buchstabe c wird festgehalten, welche Angaben in einem Amtshilfegesuch enthalten sein müssen. Notwendig sind eine eindeutige Identifikation der betroffenen steuerpflichtigen Person sowie der Person (z.B. einer Bank), in deren Besitz der ersuchende Staat die gewünschten Informationen vermutet. Weiter muss der ersuchende Staat darlegen, welche Informationen er, für welche Steuerperioden und zu welchen steuerlichen Zwecken benötigt. Das Ersuchen ist von der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates schriftlich an die zuständige Behörde des ersuchten Staates zu richten.

Schweden forderte zunächst hinsichtlich der betroffenen Person und des Informationsinhabers den Wortlaut nach den Änderungsprotokollen mit den USA bzw. mit Frankreich. Es machte geltend, dass die schwedischen Steuerbehörden regelmässig Informationen über Transaktionen mit Kreditkarten auf ausländische Bankkonten erhalten. Sie wüssten dann die Kreditkartennummer, den Namen der Bank und möglicherweise noch die Kontonummer aber nicht den Namen des Konteninhabers. Die Schweiz stellte klar, dass die Schweiz in solchen Fällen keine Amtshilfe leisten kann. Eine Identifizierung der betroffenen Person muss aufgrund von personenbezogenen Informationen erfolgen. Die Delegationen einigten sich schliesslich im Rahmen der Gesamtlösung auf den von der Schweiz vorgeschlagenen Wortlaut.

Aufgrund der Anforderungen an das Auskunftersuchen, ist der Auskunftsaustausch auf konkrete Anfragen im Einzelfall beschränkt. Die Verpflichtung eines Vertragsstaates zum spontanen oder automatischen Informationsaustausch wird zudem ausdrücklich ausgeschlossen, ohne den Vertragsstaaten jedoch die Möglichkeit eines automatischen oder spontanen Informationsaustausches zu nehmen, wenn ihr innerstaatliches Recht dies vorsieht (Bst. d).

Buchstabe e hält schliesslich die Garantie der Verfahrensrechte der steuerpflichtigen Personen fest. In der Schweiz kann die betroffene Person die Schlussverfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Austausch von Informationen mittels Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht anfechten, das die Sache abschliessend beurteilt. Die Beschwerde hat Suspensivwirkung. Wurde Beschwerde erhoben, kann der Auskunftsaustausch daher erst erfolgen, wenn diese rechtskräftig abgelehnt wurde.

Artikel XIV Ziffer 2 des Änderungsprotokolls betreffend das Protokoll zum Abkommen (Verständigungsverfahren - Schiedsklausel)

Die Klausel zur Beilegung von Streitigkeiten beziehungsweise zur Beseitigung von eingetretenen oder drohenden Doppelbesteuerungen gemäss Artikel 26 enthält keine Erfolgspflicht. Es ist also nicht ausgeschlossen, dass es in einzelnen Fällen nicht gelingt, eine Doppelbesteuerung im Verständigungsverfahren zwischen den zuständigen Behörden zu vermeiden. Diese Situation ist hinsichtlich der Rechtssicherheit unbefriedigend. Die Schweiz schlug vor, diesen Mangel mit einer umfassenden Schiedsklausel zu beheben. Schweden zeigte sich zu diesem Schritt jedoch noch nicht bereit und wünschte zunächst Erfahrungen mit dem Verhaltenskodex der Europäischen Union vom 27. Juli 2006 zur wirksamen Durchführung des Übereinkommens über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen zu sammeln. Zudem erachtete Schweden es als notwendig, den zuständigen Behörden genügend Zeit zu belassen, um eine Lösung im Verständigungsverfahren zu finden.

Die Delegationen einigten sich schliesslich auf eine automatische Meistbegünstigungsklausel von Schweden zu Gunsten der Schweiz. Sollte Schweden künftig mit irgendeinem Staat eine Schiedsklausel in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbaren, so gilt die im Protokoll zum Abkommen festgehaltene Schiedsklausel automatisch im schweizerisch-schwedischen Verhältnis.

Die festgehaltene Schiedsklausel entspricht weitgehend der Bestimmung von Artikel 25 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens. Das Schiedsverfahren wird demnach auf Verlangen der betroffenen steuerpflichtigen Person eingeleitet, sofern sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten innert vier Jahren nach Vorlage des Falls zur Verständigung nicht einigen können. Der Entscheid des Schiedsgerichts ist im Einzelfall für die Vertragsstaaten verbindlich, sofern keine der direkt betroffenen steuerpflichtigen Personen die Verständigungsvereinbarung, die den Entscheid umsetzt, ablehnt oder die zuständigen Behörden und die betroffenen Personen sich nicht innert sechs Monaten nach dem Entscheid auf eine andere Lösung einigen.

Artikel XV des Änderungsprotokolls betreffend das Inkrafttreten

Die Bestimmungen des Protokolls finden, mit Ausnahme der Bestimmung über den Informationsaustausch, ab dem 1. Januar des auf das Inkrafttreten folgenden Jahres Anwendung. Hinsichtlich der Pensionen gilt die oben erwähnte «Grandfathering»-Regel.

Die revidierte Bestimmung zum Informationsaustausch wird für Kalenderjahre Anwendung finden, die am oder nach dem 1. Januar des auf die Unterzeichnung folgenden Jahres beginnen. Sie gilt daher ausschliesslich für Einkünfte, die der betroffenen steuerpflichtigen Person an oder nach diesem Datum zugeflossen sind, bzw. für den Vermögensstand an und nach diesem Datum. Für die Vorjahre gilt die bisherige Regelung: Demnach ist die Amtshilfe für diese Zeit auf Informationen zur richtigen Durchführung des Abkommens beschränkt.