

Kantonale Steuertagung Solothurn

Steueramt des Kantons Solothurn

Schweizerische Steuerrulingpraxis

Ackermann Oskar, Leiter juristische Personen

(Referat basiert auf dem Ehren-/Verhaltenskodex, Merkblatt des Kantons Zürich
sowie gewissen Ausführungen von Dominik Bürgy und Adrian Hug)

CH- Steuerrulingpraxis - Agenda

1. Steuerruling: Definition – Zweck – Arten
2. Steuerrechtliche Aspekte
 - Rechtliche Rahmenbedingungen
 - Bindungswirkung (vgl. Merkblatt KSTA ZH)
 - Rechtsprechung
3. Wo macht ein Steuerruling Sinn, wo nicht?
 - Optik Steuerbehörden bzw. Steuerberatung
4. Internationaler Vergleich
5. Probleme und Anliegen
 - Verhaltenskodex
 - Anliegen an die Beratung aus Sicht Behörden
 - Kündigung von Steuerrulings
 - Transparenz von Steuerrulings
 - Informationsaustausch im internationalen Verhältnis
6. Steuerrulingwesen im Kanton Solothurn / Dank

Steuerruling: Definition - Zweck - Arten

Ein **Ruling** ist ein **Vorbescheid** auf Antrag der Steuerpflichtigen

- über die steuerliche Beurteilung eines **individuell-konkreten, steuerlich relevanten Sachverhalts**,
- zielt auf eine **gesetzmässige Veranlagung** ab,
- erzielt nach dem **Grundsatz von Treu und Glauben** (Art. 9 BV) eine **Bindungswirkung**

Arten:

- Würdigung eines steuerlich relevanten Sachverhalts
- Steuerliche Beurteilung eines steuerlich relevanten Sachverhalts
- Einmaliger Vorgang oder Dauersachverhalt

Steuerrechtliche Aspekte: Rechtliche Rahmenbedingungen

- Keine gesetzliche Grundlagen im Steuerrecht, **Ausfluss aus allgemeinem Verwaltungsrecht**
- in der Regel keine Feststellungsverfügung, sondern **Auskünfte mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben**
(Ausnahme: Vorbescheid bei Bestreitung Steuerhoheit).
 - **Vorbescheid** und nicht **Vorentscheid**

«Steueramtliche Vorbescheide stellen Auskünfte ohne Verfügungscharakter dar. Sie beinhalten die vorgängige steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes bzw. die Bestätigung der entsprechenden Beurteilung durch die steuerpflichtige Person bzw. deren Steuerberater.»

Steuerrechtliche Aspekte: Bindungswirkung

Gewünschte Bindungswirkung:

- Massgebend ist der Sachverhalt gemäss Darstellung im Antrag auf Erteilung eines Vorbescheides
- **Grundsatz von Treu und Glauben:** Auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als falsch erweist.

- Identität (= vollständige Offenlegung) des betroffenen Steuerpflichtigen
- Offenlegung Vertretungsverhältnis (= Vollmacht automatisch beilegen)
- Grund für den Antrag auf Erteilung Vorbescheid
- Darstellung der eigenen steuerrechtlichen Beurteilung inkl. Verweise auf die jeweiligen gesetzlichen (Steuer-) Grundlagen (unerlässlich!):
 - Ausgangslage (IST-Situation), Beschreibung der einzelnen Schritte z.B. bei Umstrukturierungen, Endsituation (geplanter SOLL-Zustand)
- Konkreter Antrag auf die gewünschte, gesetzliche steuerliche Behandlung

Steuerrechtliche Aspekte: Rechtsprechung

Verbindlichkeit von steueramtlichen Vorbescheiden:

- Vgl. BGE 121 II 479
- Bezug auf einen **konkreten, korrekt und vollständig dargestellten Sachverhalt**
- **Zuständigkeit der Behörde**
- **Unrichtigkeit der Auskunft** für Steuerpflichtige **nicht ohne weiteres erkennbar**
- **Im Vertrauen** auf die Richtigkeit der Auskunft wurden **Dispositionen getroffen**, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können
- **Keine Änderung der gesetzlichen Grundlagen**

Steuerrechtliche Aspekte: Rechtsprechung

- **Allgemein anerkannt sind Vorbescheide über den steuerlich relevanten Sachverhalt** (vgl. StE 2011 A 21.14 Nr. 19, StE 2010 A 21.14 Nr. 18, BGE 2C_769/2009, BGE 2A.52/2003).
 - **Bindung innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Ermessensspielräume, sofern sie im Ergebnis auf eine gesetzesmässige Veranlagung abzielen.**
- **Ebenfalls allgemein anerkannt sind Vorbescheide betreffend Bewertung** (vgl. StE 2010 A 21.14 Nr. 18, BGE 2C_769/2009, BGE 2A.52/2003).
 - **Objektive, unabhängige Bewertungsgutachten sind einzureichen.**
- **Die Steuerbehörden sowie die kantonalen Gerichte anerkennen Vorbescheide betreffend Rechts- bzw. Auslegungsfragen.**
 - **Rechtsfrage, ob ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vorliegt, ist ein zulässiger Inhalt eines steuerlichen Vorbescheids.**

Steuerrechtliche Aspekte: Rechtsprechung

- **BGer lässt Vorbescheide über Rechts- bzw. Auslegungsfragen nicht zu:**
 - Gemäss **BGer** können sich Vorbescheide nur auf unsichere Sachverhaltsfeststellungen (z.B. Bewertungen) beziehen, **Rechts- und Auslegungsfragen sind davon ausgeschlossen**.
(StE 2010 A 21.14 Nr. 18, BGE 2C_769/2009, BGE 2A.52/2003)
 - Gemäss **BGer** ist z.B. der Begriff «Verkehrswert» eine Rechts- und Auslegungsfrage, **wohingegen der tatsächliche Preis nach BGer eine Frage des Sachverhalts darstellt**.
(StE 2010 A 21.14 Nr. 18)
 - **Begründung:**
Gemäss BGer könnte die Zulässigkeit der Einigung über Rechts- und Auslegungsfragen eine echte richterliche Kontrolle verunmöglichen und im Ergebnis zu Steuerabkommen führen, welche das Gesetz nicht zulässt.
(StE 2010 A 21.14 Nr. 18, StE 2004 A 21.14 Nr. 15)

Steuerrechtliche Aspekte: Rechtsprechung

- **BGer lässt Vorbescheide über Rechts- bzw. Auslegungsfragen nicht zu:**
 - **Kritik in der Lehre: Die Grenze zwischen Sachverhalt und Rechts- und Auslegungsfragen ist fliessend und lässt sich nicht immer scharf ziehen.**
 - **Steuerbehörden und kantonale Gerichte lassen Vorbescheide über Rechts- und Auslegungsfragen aus guten Gründen zu.**
 - Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es der Steuerbehörde, zu beurteilen, ob der Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anfrage zu behandeln, denn mit der **Unterzeichnung des Rulings** **bekräftigt die Steuerbehörden** grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der **steuerlichen Qualifikation** und den **Anträgen einverstanden** sind, sondern auch, dass der **geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war**. D.h. dass die **angefragte Steuerbehörde** zusätzliche Informationen einverlangen muss, falls der Sachverhalt offensichtlich unvollständig oder widersprüchlich erscheint. Im Rahmen der **Prüfung einer Rulinganfrage** obliegt den **Steuerbehörden** jedoch keine Untersuchungspflicht.

Wo macht ein Steuerruling Sinn?

Vorweggenommene Beurteilung eines Sachverhalts, der im Veranlagungsverfahren ohnehin zur Beurteilung ansteht.

Optik Steuerbehörden:

- **Innerhalb des gesetzlichen Rahmens, keine Steuerabkommen**
- **Rechtssicherheit**
 - für effektiv geplante
 - komplexe
 - wirtschaftlich und rechtlich bedeutende Sachverhalte
- **Steuern spielen** bei unternehmerischer Disposition eine **wesentliche Rolle**
- Wenn **mehrere Steuerbehörden involviert** sind
- **Neuartige Erscheinungen** ohne bekannte und gefestigte Veranlagungspraxis

Welche Anträge werden nicht behandelt?

Beschränkte Kapazitäten der Steuerbehörden dort nutzen und einsetzen, wo es für die Rechtssicherheit notwendig ist. Behandlung von Steuerrulings = Dienstleistung der Steuerämter!

Aus Optik Steuerbehörden keine Steuerrulings zu:

- Handlungsoptionen, Planungsvarianten
- «Shopping» in mehreren Kantonen
- «Tax Research» = Ausloten von Grenzen für Planungsmodelle
- Absicherung von Beratungsrisiken in Zweifelsfällen
- Klare gesetzliche Grundlagen, Präjudizien und Dienstanweisungen
- Verwirklichte Sachverhalte (= Sachverhalte werden nur noch im ordentlichen Veranlagungsverfahren beurteilt)
- Anfragen per E-Mail, ungenügender Ruling-Standard
- Einholen von sinnlosen Steuerrulings = Missbrauch der Steuerbehörden als «Honorargeneratoren» für die eigene Kundschaft

Optik Steuerberatung: Standortvorteil

Optik Steuerberatung bzw. Steuersubjekte:

- Vorbescheide sind ein entscheidender Standortvorteil für die Schweiz:
 - Rechtssicherheit i.Z. mit der Besteuerung eines zukünftigen Sachverhalts
 - Planbarkeit und Voraussehbarkeit eines finanziellen Engagements
- Praxis betreffend Steuerrulings ist im CH-Steuersystem gut verankert.
- Praxis gibt das Vertrauensverhältnis wieder, welches zwischen den Steuerbehörden, den Steuerpflichtigen sowie deren Vertretern herrscht.
- Der Standortvorteil besteht insbesondere darin, dass die Steuerbehörden Vorbescheide über Rechts- und Auslegungsfragen zulassen.
- **Würden die Steuerbehörden die Inhalte der Vorbescheide gemäss BGer auf Sachverhaltsfragen beschränken, wäre dieser Standortvorteil zunichte.**

Steuerruling: Internationaler Vergleich

- Vorbescheide haben im internationalen Standortwettbewerb einen sehr hohen Stellenwert
- Neben der Schweiz bieten nur vereinzelte Länder (Niederlande, Luxemburg, Südkorea, Brasilien) eine so weitreichende «Steuerrulingpraxis» an.
- Unterschiede:
 - Unverbindlicher Natur (z.B. Mexiko)
 - Gesetzliche Verankerung (z.B. Italien, Frankreich, Singapur, Indien, Brasilien)
 - Vielfach gebührenpflichtig (z.B. Singapur, Südafrika, Hong Kong, Deutschland, Kanada, Indien),
 - Beschränkt auf bestimmte Steuerarten und auf bestimmte relevante Sachverhalte (z.B. Frankreich, Italien, Belgien, Kanada, Singapur, Indien, USA).
 - Auch auf bereits verwirklichte Sachverhalte anwendbar (z.B. Indien, Südkorea)

Verhaltenskodex beachten (ST I2/2003, S. 1113 ff.)

Regeln zu Psychologie und Verhalten

- Fairness, Respekt und Vertrauen
- Partner nicht unter ungebührenden Druck setzen
- Vorhandene Spielräume nutzen
- Transparenz der Verwaltungspraxis sicherstellen

Regeln zu Form, Antrag, Sachverhalt und Begründung

- Form
- Antrag (Begehren/Rechtsfragen)
- Sachverhalt
- Begründung/rechtliche Erwägungen (Rechtsauffassungen)
- Schlussfolgerungen

Anliegen der Behörde an die Beratung

Verhaltenskodex: Sachverhalt

- **Vollständigkeit:** Alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, offenlegen (keine gezielten Unterlassungen) und alles, was auf die Beurteilung keinen Einfluss hat, weglassen
- **Klarheit in Darstellung:** Amtssprache, Präzision, Systematik, Prägnanz
- **Systematik:** Darstellung Ausgangslage (= IST-Situation), Zwischenschritte und Zielzustand (= SOLL-Zustand)
- **Sachverhaltsermittlung und –darstellung:** **ist Sache der Steuerpflichtigen oder deren Vertretern**
- **Trennung:** Sachverhaltsdarstellung/Rechtliche Würdigung
- **Anträge:** klare und eindeutige Formulierung der steuerlichen Anträge mit den jeweiligen Gesetzesangaben, klare Abgrenzungen soweit die Steuerbehörde nicht zuständig ist

Anliegen der Behörde an die Beratung

- **Vorgehen gemäss Merkblatt Kanton ZH:** Vgl. Beilage, Merkblatt KStA ZH, Amtliche Auskünfte und Vorbescheide Nr. 30/500 vom 13. Oktober 2008
- **Prägnanz in Darstellung und Ausdruck:** graphische Darstellungen von rechtlichen Strukturen und Organigramme erleichtern und beschleunigen die Bearbeitung
- **Umfassende Darstellung des Sachverhalts mit:**
 - zivilrechtlicher Abwicklung
 - (betriebs-)wirtschaftlichem Hintergrund
- **Amtssprache Deutsch**
- **Ruling mit Kunden abgesprochen**
- **Bearbeitungszeit Steuerbehörden respektieren:**
mind. 14 Tage sind einzuplanen, bei Nachbearbeitung wesentlich höher
- **Saubere rechtliche Begründung nach internem Recht:**
aufgrund vorhandener Quellen (Gesetze, Kreisschreiben, Rundschreiben, Judikatur, Literatur, etc.)

Anliegen der Behörde an die Beratung

- **Notwendige Beilagen je nach Sachverhalt:**

- Vertragsentwürfe (z.B. Kauf- bzw. Verkaufsvertrag, Darlehensverträge, zukünftige Anstellungsverträge), wenn noch keine vorhanden sind, Zusammenfassung von Verträgen bzw. deren Vertragsinhalte im Steuerruling
- Nachfolgeregelung: aktueller Jahresabschluss des Targets, Eingangsbilanz der übernehmenden Gesellschaft bzw. Akquisitionsholding, objektives, unabhängiges Unternehmensbewertungsgutachten, verbindliche Finanzierungsofferte der Bank
- Umstrukturierungen/Überführungen: Spaltungs-, Fusions-, Ausgliederungsbilanzen, objektive, unabhängige Liegenschaftsbewertungsgutachten, etc.
- alte noch gültige Steuerrulings: Offenlegung von bestehenden Absprachen evtl. auch mit anderen Steuerbehörden, laufende Sperrfristen

Anliegen der Behörde an die Beratung

• Einreichung per Post an zuständige Stelle in 3 Expl.:

- Umwandlungen - Personengesellschaften in JP:
 - zuständiger Sachbearbeiter VB
(Kopie des unterzeichneten Steuerrulings → Abteilung JP)
- Einfachere Umstrukturierungen JP/Nachfolgeregelungen (= JP im Kt. SO):
 - zuständiger Steuerexperte/-revisor JP (Vieraugenprinzip)
 - automatische Weiterleitung an weitere betroffene Abteilungen des KSTA
- Komplexere Umstrukturierungen/Nachfolgeregelungen (= JP im Kt. SO):
 - direkt an Leiter juristische Personen
 - automatische Weiterleitung an weitere betroffene Abteilungen des KSTA
- Nachfolgeregelung – nur Aktionär(e) im Kt. SO:
 - direkt an Leiter natürliche Person
- Steuerbefreiung von JP:
 - Recht und Gesetzgebung
- Steuererleichterungen nach § 6 StG SO bzw. BG über NRP:
 - Leiter juristische Personen und kantonale Wirtschaftsförderung
(je 1 vollständiges Gesuch mit Businessplan)
- Übrige Anfragen: → direkt an zuständige Abteilung

Anliegen der Behörde an die Beratung

Die Verantwortung für richtige und ausreichende Darstellung des Sachverhalts als Voraussetzung für die rechtliche Bindungswirkung liegt beim Antragsteller oder dessen Berater!

Eine vollständige und systematische Darstellung des Sachverhalts, die Beilage der Vertragsentwürfe bzw. Zusammenfassung des Inhalts von Verträgen sowie eine qualifizierte eigene steuerrechtliche Beurteilung aufgrund der vorhandenen Rechtsquellen ermöglicht eine rasche und zuverlässige Behandlung durch das kantonale Steueramt des Kantons Solothurn und vermeidet (zeitintensive) Rückfragen.

➤ «Kantonsshopping» verärgert:

**«Im anderen Kanton ist das möglich!»,
ist kein rechtliches Argument.**

Kündigung von Steuerrulings

Änderung der gesetzlichen Grundlagen:

- Bindungswirkung entfällt mit Inkrafttreten der Gesetzesbestimmung

Änderung der Einschätzungspraxis:

- Bindungswirkung entfällt, aber erst für die Zukunft
- Kontaktnahme des Steuerpflichtigen mit den Steuerbehörden zwecks Anpassung des Vorbescheids an die aktuelle Einschätzungspraxis
- Kündigung von Steuerrulings seitens des KSTA
- Anpassungsfrist nach Treu und Glauben, Berücksichtigung der gestützt auf das Steuerruling vorgenommenen Dispositionen

Sachverhalt wird anders verwirklicht als dargestellt:

- **Keine Bindungswirkung**
- **Korrekturen in offenen Veranlagungen**

Öffentlichkeit/Transparenz von Steuerrulings

Rechtsprechung zum Teil publiziert, Steuerrulings dagegen nicht:

- Rechtsgleichheit?
- Wettbewerbsneutralität in der Steuerberatung?

Versus:

- Fokus von Steuerrulings: Wirtschaftlich und rechtlich bedeutende Einzelfälle ausserhalb des Massengeschäfts
 - eignen sich nicht für Planungsmodelle
 - Individualität des Einzelfalles
- Öffentlichkeit der Steuerrulings beschränken die Bereitschaft der Steuerbehörden zu einzelfallgerechten Lösungen, die von Behörden und Beratung gleichermaßen getragen werden können

Informationsaustausch im internationalen Verhältnis

Neue Position der Schweiz:

- Bundesratsentscheid vom März 2009
- Übernahme des OECD-Standards
- Umsetzung durch Revision der DBA und Einschub einer Art. 26 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung
- Alle Daten, die für die Anwendung des Steuerrechts relevant sind
- Auf Anfrage – kein automatischer und kein spontaner Informationsaustausch
- Grundsatz: Auszutauschen sind alle Daten, die für die korrekte Steuerveranlagung im ersuchenden Staat relevant sind
- **Herausgabe von Steuerrulings!??**

Auch für die Schweiz hat ein neues Zeitalter i.S. der internationalen Transparenz begonnen!

Steuerrulingwesen im Kanton Solothurn

Steuerrulingwesen im Kanton Solothurn:

- jährlich massiv steigend!
- Massengeschäft – daraus folgt zwingend vollständige Anfrage mit allen wesentlichen Elementen und Beilagen → wenn die Standards nicht eingehalten werden, müssen wir die Anfragen zwingend zurückweisen
- Beansprucht wesentliche qualitative Personalressourcen, kurze Durchlaufzeiten sind wichtig
- keine Nachverhandlungen → «einmal aber richtig!»
- in der Regel kostenlos
- nicht Haupttätigkeit des kantonalen Steueramtes, Behandlung von Steuerrulings = Dienstleistung für den «Steuerstandort Solothurn bzw. Schweiz»

Steuerrulingwesen im Kanton Solothurn/Dank

Dank an alle Steuerpflichtigen bzw. deren Berater:

- **welche eine offene, transparente und vertrauensvolle Zusammenarbeit in diesem Bereich pflegen**
- **Dank für alle eingereichten Steuerrulings, welche dem gewünschten «Steuerruling-Standard» entsprechen**
- **Wir danken Ihnen für Ihre Geduld bzw. Verständnis**