

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 12/2003, 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