

Steuerrulings haben einen hohen Stellenwert im internationalen Steuerwettbewerb. Zudem verhilft die effiziente und unkomplizierte Vorgehensweise der Schweizer Steuerbehörden im Zusammenhang mit Steuerrulings der Schweiz zu einem attraktiven Standortvorteil. Vor diesem Hintergrund wird die Verbindlichkeit von Steuerrulings und deren Bedeutung für den Steuerstandort Schweiz erläutert.

 CATHERINE MORF

 ANDREAS MÜLLER

 THERESE AMSTUTZ

SCHWEIZER STEUERRULING – ERFOLGSMODELL UND WERTHALTIGKEIT

Bedeutung und Verbindlichkeit für den Steuerstandort

1. STEUERRULINGS ALS WETTBEWERBSVORTEIL

In bezug auf den interkantonalen und den internationalen Steuerwettbewerb verweisen die schweizerischen Steuerbehörden häufig auf eine zeitlich und finanziell effiziente Erhebung der Steuern und auf das gute Verhältnis der Steuerbehörden zu den Steuerpflichtigen. Die Steuerbehörden bieten in der Regel Hand dazu, komplexe Sachverhalte vorgängig im Hinblick auf eine im Rahmen des Gesetzes beidseitig annehmbare Lösung zu besprechen. Unter «Steuerrulings» werden grundsätzlich verbindliche Auskünfte von Steuerbehörden verstanden, welche von (potentiellen) Steuerpflichtigen zu den Steuerfolgen eines in Aussicht gestellten, konkreten Sachverhalts eingeholt werden.

Steuerrulings nehmen im internationalen Standortwettbewerb einen sehr hohen Stellenwert ein. Verbindliche Auskünfte über die Besteuerung eines zukünftigen Sachverhalts geben einem Unternehmen Sicherheit hinsichtlich der zu erwartenden Steuerkosten – was ein finanzielles Engagement in der Schweiz um Einiges berechenbarer macht. Nur wenige Länder in Europa, so zum Beispiel Luxemburg oder Belgien, bieten neben der Schweiz so umfassend Steuerrulings an. Grundsätzlich kann jeder Sachverhalt mit der jeweilig zuständigen Behörde auf unkomplizierte Weise vorbesprochen werden. Die Schweiz besticht mit Effizienz und «Servicementalität gegenüber den Steuerpflichtigen» – wobei diesbezüglich bei den verschiedenen Steuerbehörden massgebliche Unterschiede existieren.

2. AUSWIRKUNGEN AUF DIE STEUERPRAXIS

Das extensive Steuerrulingkonzept der Schweiz führt in der Konsequenz zu einer ausgiebig dokumentierten behörd-

lichen Praxis durch Kreisschreiben, Richtlinien, Weisungen und Verwaltungsverordnungen. Als Folge davon tritt die richterliche Gesetzesauslegung deutlich in den Hintergrund, da Sachverhalte bei negativem Steuerrulingbescheid überhaupt nicht verwirklicht werden. Den zuständigen Steuerbehörden kommt deshalb eine sehr hohe Verantwortung zu. Sowohl die Recht anwendenden zuständigen schweizerischen Behörden als auch die Steuerpflichtigen und deren Steuerberater stehen in der Pflicht, mit dem durch die Steuerrulings geschaffenen Wettbewerbsvorteil sorgfältig umzugehen. Neueste ausländische Entwicklungen wie FASB Interpretation 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes – an Interpretation of FASB Statement No. 109 (Fin 48) führen zudem zu einer erhöhten Beachtung der Werthaltigkeit von Steuerrulings. Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend die Rechtsnatur und die Wirkung von Schweizer Steuerrulings diskutiert.

3. RECHTSNATUR VON STEUERRULINGS

Zur Einholung eines Steuerrulings unterbreitet der Steuerpflichtige in der Praxis den Steuerbehörden den Sachverhalt in einer gewöhnlichen schriftlichen Anfrage und ersucht diese darin um eine Zusage zu den in der Anfrage dargelegten Steuerfolgen. Bei komplexen Fällen wird der Sachverhalt oft vor der Unterzeichnung des Rulings ausführlich und detailliert besprochen. Dabei versuchen der Steuerpflichtige und die Steuerbehörden in der Regel eine für beide Seiten annehmbare Lösung im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen zu finden. Solche Zusagen bzw. Auskünfte werden als «tatsächliches bzw. schlichtes Verwaltungshandeln» bezeichnet^[1]; im Gegensatz zu den Verfügungen und den ver-



CATHERINE MORF,
DIPL. STEUEREXPERTIN,
RECHTSANWÄLTIN,
SENIOR MANAGER,
INTERNATIONAL
CORPORATE TAX,
KPMG AG, ZÜRICH



ANDREAS MÜLLER,
DIPL. STEUEREXPERTE,
RECHTSANWALT,
PARTNER, INTERNATIONAL
CORPORATE TAX,
KPMG AG, ZÜRICH

waltungsrechtlichen Verträgen, welche als rechtliches Verwaltungshandeln bezeichnet werden. Solche Zusagen bzw. Auskünfte haben keinen Verfügungscharakter und sind damit auch nicht anfechtbar [2].

4. VERBINDLICHKEIT VON STEUERRULINGS

4.1 Überblick. Unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden entfalten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben [3] Rechtswirkungen. Dieser Grundsatz verleiht Privaten verfassungsrechtlichen Anspruch auf den Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Auskünfte und Zusicherungen [4]. Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergibt sich die Verbindlichkeit von Steuerrulings. Der Steuerpflichtige kann sich im Veranlagungsverfahren auf das unterzeichnete Steuerruling berufen. Nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis [5] sind selbst unrichtige Auskünfte von Behörden unter dem Grundsatz von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes bindend, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

→ Die Auskunft wurde *vorbehaltlos* zu einem den Steuerpflichtigen direkt betreffenden, *konkreten und umfassend dargestellten Sachverhalt* erteilt. → Die Auskunft erteilende Behörde war hierzu *zuständig*, oder der Steuerpflichtige muss in guten Treuen annehmen können, die Behörde sei zur Erteilung der Auskunft befugt. → Der Steuerpflichtige konnte die allfällige *Unrichtigkeit nicht* ohne weiteres *erkennen*. → Der Steuerpflichtige hat im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft *Dispositionen getroffen*, die nicht ohne weiteres rückgängig gemacht werden können. → Es ist *keine Änderung des Sachverhalts oder der Rechtslage* eingetreten. → Der Vertrauensschutz überwiegt gegenüber dem öffentlichen Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dem Interesse an der Rechtssicherheit bzw. dem Vertrauensschutz.

4.2 Voraussetzungen im einzelnen

4.2.1 Vorbehaltlose Auskunft zu konkretem und umfassend dargestelltem Sachverhalt. Es ist entscheidend, dass der Steuerbehörde der Sachverhalt umfassend dargelegt wird. In einem Urteil aus dem Jahr 2002 hielt das Bundesgericht fest, dass es nicht genügt, die allgemeinen Rahmenbedingungen und konkrete Einzelfragen zu einer geplanten Umstrukturierung zu unterbreiten und hierzu Auskünfte einzuholen. Nur wenn der Steuerbehörde das gesamte Umstrukturierungskonzept vorgelegt worden wäre, hätte sich der Steuerpflichtige allenfalls auf die erteilte Auskunft verlassen dürfen. Die bei verschiedenen Gelegenheiten erfolgten Antworten auf Teilfragen der Umstrukturierung konnten demnach nicht als Zusicherung gelten, auf welche der Steuerpflichtige ver-

trauen durfte [6]. Auch der vom Institut für Finanzwirtschaft und Finanzrecht (IFF) als Entwurf vorgeschlagene Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater hält betreffend Vollständigkeit des Sachverhalts fest, dass alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, offengelegt (keine gezielte Unterlassung) und alles, was auf die Beurteilung keinen Einfluss hat, weggelassen (kein «Ablenken» vom Wesentlichen) werden soll [7]. Sachverhaltslücken, die für die Beurteilung der Rulingsanträge nicht relevant sind, sind selbstredend nicht schädlich. Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es aber wohl auch der Steuerbehörde, zu beurteilen, ob der dargelegte Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anträge zu beurteilen. Mit der Unterzeichnung des Rulings bekräftigen die Steuerbehörden grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der Subsumption und den Anträgen einverstanden sind, sondern auch, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war. Folglich können die Steuerbehörden bei ausführlichen, schriftlichen Rulinganfragen in der Regel nicht im Nachhinein argumentieren, dass der Sachverhalt zu wenig ausführlich war.

4.2.2 Zuständigkeit der Behörde

4.2.2.1 Direkte Steuern. Das Bundesgericht hat in zwei Fällen festgehalten, dass nur die in der Sache kompetente kantonale Veranlagungsbehörde und nicht die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* als Aufsichtsbehörde zuständig ist, Feststellungsverfügungen zu Steuerfolgen im Bereich der direkten Bundessteuer zu erlassen, soweit solche überhaupt zulässig sind [8]. Dasselbe muss auch für Steuerrulings gelten. Die kantonale Veranlagungsbehörde ist unbestrittenermassen aufgrund ihrer Veranlagungskompetenz auch für die Erteilung von Steuerrulings zuständig [9]. Das Bundesgericht hat jedoch in einem Fall zum solothurnischen Steuergesetz entschieden, dass ein Steuerpflichtiger neben der eigentlichen Veranlagungsbehörde auch die mit Weisungsbefugnis ausgestattete kantonale Aufsichtsbehörde zur Erteilung von Auskünften als zuständig erachten dürfe [10]. Aus demselben Grund muss neben der kantonalen Veranlagungsbehörde grundsätzlich auch die ESTV subsidiär als zuständig gelten, dem Vertrauensschutz unterliegende Auskünfte über die Steuerfolgen bei der direkten Bundessteuer zu erteilen [11]. Auf jeden Fall besteht aber keine Pflicht zur Konsultation der ESTV für Steuerrulings betreffend die direkte Bundessteuer. Das gilt auch dann, wenn das Ruling für eine Gesellschaft eingeholt wird, die für kantonale Steuerzwecke dem Holdingprivileg unterliegt [12], da auch in diesem Fall die kantonale Steuerverwaltung Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer bleibt. Der Einbezug der ESTV erscheint jedoch dann geboten, wenn ein Sachverhalt mehrere Kantone gleichzeitig betrifft und die einheitliche Anwendung der direkten Bundessteuer in bezug auf den vorgelegten Sachverhalt in allen betroffenen Kantonen gewährleistet sein muss.

4.2.2.2 Verrechnungs- und Mehrwertsteuer sowie Stempelabgaben. Da es sich bei diesen Steuern um Bundessteuern handelt, ist ausschliesslich die ESTV die für Auskünfte zuständige Behörde.



THERESE AMSTUTZ,
FÜRSPRECHER,
LL.M., DIRECTOR,
LEGAL, KPMG AG, ZÜRICH

4.2.3 *Dispositionen im Vertrauen auf Auskunft.* Die Disposition muss in Kausalität zur erhaltenen Auskunft stehen. Diese notwendige Kausalität fehlt grundsätzlich, wenn der Sachverhalt im Zeitpunkt der Anfrage an die Steuerbehörden bereits verwirklicht war und bereits in jenem Zeitpunkt nicht mehr ohne negative Folgen hätte rückgängig gemacht werden können [13]. Je gewichtiger die (kausalen) Dispositionen sind, die der Steuerpflichtige gestützt auf das Ruling getroffen hat, und je höher die negativen finanziellen Folgen eines Widerrufs sind, desto stärker ist das Element des Vertrauensschutzes zu gewichten.

4.2.4 *Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennbar.* Gemäss Bundesgericht ist für die Erkennbarkeit der Unrichtigkeit einer Auskunft entscheidend, ob eine für Dritte erkennbare Praxis der Steuerverwaltung bestanden hat, die im Zeitpunkt der Auskunftserteilung konsequent angewendet wurde [14]. Hat der Steuerpflichtige einen Steuerberater mit dem Einholen der Auskunft beauftragt, dürfen wohl höhere Anforderungen an die Erkennbarkeit gestellt werden, als wenn die Auskunft an den Steuerpflichtigen als Laien direkt erfolgt [15]. Der Steuerpflichtige hat sich das Wissen seines Vertreters anrechnen zu lassen.

Exkurs: Was bedeutet Unrichtigkeit? Gemäss dem genannten Bundesgerichtsentscheid ist eine Auskunft unrichtig, wenn sie entweder dem Gesetz oder einer für Dritte klar erkennbaren Praxis (Kreisschreiben usw.) widerspricht. Dabei kann die Aussage anfänglich unrichtig sein, oder sie kann bei Dauer-sachverhalten durch Gesetzes- oder klar kommunizierte Praxisänderung nachträglich unrichtig werden [16].

In der Schweiz werden Sachverhalte grundsätzlich nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung qualifiziert. Enthält ein Ruling eine Begründung für eine Qualifikation des Sachverhalts nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten und eine entsprechende Subsumption, so heissen die Steuerbehörden nicht nur die Steuerfolgen gut, sondern auch die dargelegte Qualifikation des Sachverhaltes nach dessen wirtschaftlicher

«Die Gesetzesänderung stellt eine Änderung der Rechtslage dar.»

Bedeutung. Diese Art der Sachverhaltsqualifikation beinhaltet stets einen gewissen Beurteilungsspielraum. Nach der Meinung der Autoren kann sich die Unrichtigkeit eines Steuerrulings nicht auf die Qualifikation des Sachverhalts nach dessen wirtschaftlichen Bedeutung beziehen, sondern lediglich auf die Steuerfolgen des nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beurteilten Sachverhalts.

4.2.5 Keine Änderung des Sachverhalts und der Rechtslage

4.2.5.1 *Sachverhalt.* Es versteht sich von selbst, dass eine behördliche Auskunft nur für den vorgelegten Sachverhalt verbindlich sein kann. Bei massgeblichen Sachverhaltsänderungen ist die Behörde nicht mehr an ihre Auskunft gebunden [17].

4.2.5.2 *Gesetzesänderung als Änderung der Rechtslage.* Die Gesetzesänderung stellt eine Änderung der Rechtslage dar. Jede behördliche Auskunft steht unter dem stillschweigenden Vorbehalt einer Gesetzesänderung [18]. Das Einholen einer behördlichen Auskunft kann nicht vor Gesetzesänderungen schützen [19]. Da das Gesetzgebungsverfahren normalerweise relativ lange dauert, hat der Steuerpflichtige, welcher auf eine

«Bei massgeblichen Sachverhaltsänderungen ist die Behörde nicht mehr an ihre Auskunft gebunden.»

Auskunft vertraut, genügend Zeit, entsprechende Dispositionen zu treffen [20]. Mit dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes entfällt grundsätzlich die Wirkung des Steuerrulings. Der Vertrauensschutz dürfte aber nur dann verneint werden, wenn sich die Änderung aus dem Wortlaut des Gesetzes selbst ergibt. Ergibt sich die Änderung lediglich durch eine Praxis der Steuerbehörden zu einem neuen Gesetz, darf der Vertrauensschutz nach Meinung der Autoren nicht grundsätzlich verneint werden.

4.2.5.3 *Praxisänderung als Änderung der Rechtslage?* Im Steuerrecht kommt der Verwaltungspraxis (Kreisschreiben usw.) aufgrund der offenen Gesetzesbestimmungen eine hohe Bedeutung zu, und Praxisänderungen sind nicht selten. Fraglich ist, ob Änderungen der Rechtsprechung und Änderungen der Praxis der Steuerverwaltungen als Änderungen der Rechtslage zu qualifizieren sind. Gegen Änderungen der materiellrechtlichen Rechtsprechung gibt es laut Bundesgericht keinen allgemeinen Vertrauensschutz, es sei denn, der betroffene Bürger könne aufgrund einer behördlichen Zusicherung oder eines anderen, bestimmte Erwartungen begründenden Verhaltens der Behörden aus dem Grundsatz von Treu und Glauben einen Anspruch ableiten [21]. Mit anderen Worten kann eine Änderung der Gerichtspraxis die Verbindlichkeit einer behördlichen Auskunft, welche im Übrigen die erwähnten Verbindlichkeitsvoraussetzungen erfüllt, nicht aufheben wie eine Gesetzesänderung. Umso mehr muss dies für die Änderung der Praxis der Steuerverwaltungen gelten (beispielsweise durch Erlass eines neuen oder Änderung eines bestehenden Kreisschreibens).

In der Literatur wird ebenfalls die Auffassung vertreten, dass es zwar gegen Praxisänderungen grundsätzlich keinen Vertrauensschutz gebe, dies aber dann nicht gelte, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf eine behördliche Auskunft nachteilige Dispositionen getroffen habe [22]. In einem solchen Fall könne dem Steuerpflichtigen die Praxisänderung, d. h. die Änderung der behördlichen Rechtsauffassung, nicht entgegengehalten werden, da sonst die Auskunft und der ihr zukommende Vertrauensschutz sinnlos würde. Gehe es dabei doch gerade um den Schutz des Vertrauens des Steuerpflichtigen in eine bestimmte behördliche Rechtsauffassung [23]. Irrelevant ist nach Lehrmeinung, welche Steuerinstanz die Praxisänderung vorgenommen hat [24]. Der Auffassung des Bundesgerichts und der erwähnten Lehrmeinung

ist vollumfänglich zuzustimmen. Praxisänderungen müssen nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur vorangekündigt werden, wenn sie Fragen der Zulässigkeit einer Klage oder eines Rechtsmittels betreffen oder den Verlust eines Rechts bewirken [25]. Würde eine ansonsten die Wirkungsvoraussetzungen erfüllende behördliche Auskunft bei einer Praxisänderung wie bei einer Gesetzesänderung ihre Wirkung verlieren, könnte sich der auf die Auskunft vertrauende Steuerpflichtige nicht wie bei einer im langwierigen Verfahren zustande kommenden Gesetzesänderung auf die Folgen der Wirkungsaufhebung vorbereiten. Er wäre mithin bei einer Praxisänderung schlechter gestellt als bei einer Gesetzesänderung. Dies kann nicht sein. Praxisänderungen dürfen daher nicht als Änderungen der Rechtslage taxiert werden. Bewirkt die Änderung der Praxis eine günstigere Qualifikation zugunsten des Steuerpflichtigen, ergibt sich die Berücksichtigung der neuen Praxis aufgrund des Gebots der rechtsgleichen Veranlagung [26].

4.2.6 Interessensabwägung. Mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung in der Regel der Rücksichtnahme auf die gleichmässige Rechtsanwendung vorgeht [27]. Zumindest sofern nicht von einer konstanten Praxis gesprochen werden kann und die objektive Unrichtigkeit der Auskunft überdies nicht feststeht, geht das Postulat des Vertrauensschutzes dem Interesse des objektiven Rechts vor [28].

4.3 Widerrufbarkeit von Steuerrulings bei Dauersachverhalten. Besonderheiten ergeben sich bei unrichtigen behördlichen Auskünften, welche sich auf wiederkehrende Dispositionen beziehen. In der Lehre wird die Ansicht vertreten, dass bei solchen Dauersachverhalten behördliche Aussagen, die einerseits anfänglich unrichtig sind, da sie Gesetz oder Praxis widersprechen und Aussagen, oder andererseits nachträglich durch klar kommunizierte Praxisänderung unrichtig werden [29], im Allgemeinen mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden können, auch wenn sie grundsätzlich Vertrauensschutz geniessen [30]. Dieser Ansicht ist grundsätzlich beizupflichten. Anfänglich unrichtige oder nachträglich unrichtig gewordene Aussagen, die sich auf einen Dauersachverhalt beziehen, geniessen Vertrauensschutz bis sie von den Steuerbehörden für die Zukunft widerrufen werden. Widerrufe mit Wirkung für die Vergangenheit sind gestützt auf Treu und Glauben nicht zulässig. Die zuständigen Steuerbehörden müssen in solchen Fällen den Widerruf des konkret betroffenen Steuerrulings dem Steuerpflichtigen schriftlich mitteilen. Die blossе Kommunikation der neuen Praxis kann dabei nicht genügen, da die blossе Praxisänderung wie oben dargestellt im Grundsatz keine Änderung der Rechtslage bewirken kann.

Das Verhältnismässigkeitsprinzip gebietet zudem stets, dass dem Steuerpflichtigen im Falle eines Widerrufs eine angemessene Frist eingeräumt wird [31], innert welcher er seine Struktur anpassen kann, ohne negative Steuerfolgen zu gewärtigen. Hat der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Auskunft irreversible Dispositionen getroffen, welche sich auch noch in der Zukunft auswirken (z. B. Abschluss von Dauer-

verträgen), und kann er sich nicht vor Beendigung des Dauersachverhalts auf die neue Situation einstellen [32], so ist dies bei der Ansetzung der Frist zu berücksichtigen.

4.4 Verbindlichkeit für andere Steuerbehörden

4.4.1 ESTV. Veranlagungsbehörden für die direkte Bundessteuer sind die kantonalen Steuerverwaltungen. Im Veranlagungsverfahren hat die ESTV aber eine Interventionsmöglichkeit. Sie kann entweder eine Einsprache gegen die durch die kantonale Steuerverwaltung vorgenommene Veranlagung oder eine Beschwerde gegen den Einspracheentscheid erheben. Beruht die Veranlagung aber auf einem Steuerru-

*«Das Einholen einer behördlichen
Auskunft kann nicht vor
Gesetzesänderungen schützen.»*

ling, so wird die ESTV die Veranlagung nur dann umstossen können, wenn zumindest eine der genannten Voraussetzungen für die Verbindlichkeit von unrichtigen Auskünften nicht erfüllt ist. Sind alle Voraussetzungen erfüllt oder ist die Aussage nicht fehlerhaft, besteht für die ESTV keine Möglichkeit, die auf dem Ruling basierende Veranlagung umzustossen [33]. Daraus geht hervor, dass die ESTV an korrekte Aussagen der kantonalen Steuerbehörden gebunden ist. Dies gilt auch betreffend die Qualifikation eines Sachverhaltes nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, wenn eine kantonale Steuerbehörde diese Qualifikation in einem Steuerruling gutgeheissen hat [34].

4.4.2 Kantonale Steuerbehörden. Hat die ESTV ein Steuerruling in bezug auf die Subsumption eines Sachverhalts unter die Bestimmungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer gutgeheissen, so genießt der Steuerpflichtige ebenfalls Vertrauensschutz, sofern nicht zumindest eine der genannten Voraussetzungen für die Verbindlichkeit von unrichtigen Auskünften nicht erfüllt ist. Der Steuerpflichtige kann sich daher für die Zwecke der Direkten Bundessteuer im Veranlagungsverfahren auf dieses Ruling berufen. Die kantonalen Steuerbehörden haben keine Möglichkeit, das Ruling im Veranlagungsverfahren umzustossen. Dies gilt auch betreffend der Auslegung eines Sachverhaltes nach wirtschaftlichen Kriterien, wenn die ESTV diese Auslegung in einem Steuerruling gutgeheissen hat [35].

Ein Steuerruling eines Kantons, welches einen Sachverhalt regelt, der auch Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage eines anderen Kantons hat, kann keine Verbindlichkeit für das Veranlagungsverfahren der Steuern des anderen Kantons entfalten. In einem solchen Fall ist zwingend in beiden betroffenen Kantonen ein Steuerruling einzuholen, um eine allfällige Doppelbesteuerung im voraus zu verhindern.

4.5 Exkurs: Auskünfte in Form von Feststellungsverfügungen

4.5.1 Gesetzliche Grundlagen bei Verrechnungssteuer, Stempelabgabe und Mehrwertsteuer. Bezüglich Verrechnungssteuer und

Stempelabgaben sieht das Gesetz explizit vor, dass für einen bestimmten Fall vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuer- bzw. Abgabepflicht, der Grundlagen der Steuer- bzw. Abgabeberechnung und der Mithaftung (oder der Überwälzungspflicht) beantragt werden kann [36]. Die Mehrwertsteuer betreffend sieht das Gesetz vor, dass zusätzlich

«Für Aussagen, die nachträglich durch Gesetzesänderung unrichtig werden, besteht grundsätzlich kein Vertrauensschutz.»

vorsorglich die amtliche Feststellung der Steuerschuld, des Anspruchs auf Vorsteuerabzug, der Grundlagen der Steuerbemessung sowie des anwendbaren Steuersatzes beantragt werden kann [37]. Diese Entscheide der ESTV stellen Feststellungsverfügungen dar [38] und können mit Einsprache angefochten werden.

4.5.2 Direkte Bundessteuer. Im Gegensatz zu den Bundesgesetzen über die Mehrwertsteuer, die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben ist im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer eine Feststellungsverfügung über die Steuerfolgen eines in Aussicht genommenen Sachverhalts nicht vorgesehen [39]. Bundesgericht und Verwaltungspraxis verneinen daher mehrheitlich die Zulässigkeit von Feststellungsverfügungen im Bereich der direkten Bundessteuer [40]. Die Praxis akzeptiert allerdings Feststellungsverfügungen (sogenannte Vorbescheide) zur subjektiven Steuerpflicht und zum Steuer- bzw. Veranlagungsort [41]. Das Bundesgericht hat sodann den Anspruch eines Versicherungsunternehmens auf Erlass einer Feststellungsverfügung über die steuerlichen Folgen einer in Aussicht genommenen Fonds-Police bei der Säule 3a gestützt auf eine explizite gesetzliche Grund-

lage anerkannt [42]. Mangels einer solchen Grundlage verneinte es jedoch den Anspruch auf eine Feststellungsverfügung zu den Steuerfolgen bei einem Versicherungsprodukt der Säule 3b [43].

4.5.3 Voraussetzung. Voraussetzung für eine Feststellungsverfügung ist, dass der Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Interesse nachweisen kann [44]. Ein solches ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige kumulativ

- einen konkreten, individualisierten Sachverhalt vorlegt,
- ein aktuelles, besonderes und unmittelbares Interesse an der Feststellung der Steuerfolgen hat und → dieses Interesse nicht durch eine rechtsgestaltende Verfügung gewahrt werden kann [45].

4.5.4 Anwendung in der Praxis. In der Praxis sind die Steuerbehörden mit dem Erlass von Feststellungsverfügungen aus Gründen der Effizienz [46] restriktiv, um aufwendige Rechtsmittelverfahren zu vermeiden. Am häufigsten werden Verfügungen noch im Bereich der Mehrwertsteuer erlassen. Da der Steuerpflichtige in der Regel ein Interesse an der raschen und zeitnahen Umsetzung des vorgelegten Sachverhaltes hat, wäre ihm im Falle eines negativen Entscheides mit einem langen Rechtsmittelverfahren oft nur unzureichend gedient. Da verwaltungsrechtliche Verfügungen zudem grundsätzlich nicht in materieller Rechtskraft erwachsen [47], können auch Feststellungsverfügungen widerrufen werden, wenn sie fehlerhaft sind oder werden und das Interesse an der korrekten Rechtsanwendung den Vertrauensschutz des Verfügungsadressaten überwiegt [48]. Dies gilt sowohl für den Fall, dass die Verfügung bereits bei Erlass fehlerhaft war, als auch für den Fall, dass sich diese Fehlerhaftigkeit erst nach Erlass durch Änderung der Rechtsgrundlagen oder erhebliche Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse ergab [49]. Bei gewissenhaftem Umgang der Steuerbehörden mit der Verantwortung im Zusammenhang mit dem Widerruf von Steuerrulings besteht daher beim Abschluss einer Feststellungsverfügung keine wesentlich höhere Rechtssicherheit.

Auch Steuerrulings sind, wie dargelegt, grundsätzlich verbindlich.

5. APPELL AN DIE STEUERBEHÖRDEN UND DIE STEUERBERATER

Rulings, die Steuerfolgen gutheissen, die in erkennbarer Weise dem Gesetz oder der für Dritte klar erkennbaren Praxis (Kreisschreiben usw.) widersprechen, sollten weder von schweizerischen Steuerbehörden noch von Steuerberatern unterzeichnet und beantragt werden. Auch sollten Steuerberater im Ausland nicht den falschen Anschein erwecken, im Schweizer Steuerrecht sei alles verhandelbar. Dies schadet dem Ansehen der Schweiz auf internationaler Ebene und nährt die auch heute noch vielen Orts verbreiteten Mythos, dass mit den Schweizer Steuerbehörden die Art der Besteuerung nach Gutdünken und losgelöst von gesetzlichen Bestimmungen vereinbart werden könne.

Das Steuerruling stellt im internationalen Steuerwettbewerb ein hohes Gut dar. Sowohl Steuerbehörden als auch Steuerberater sind gleichermaßen in der Pflicht, mit diesem Gut sorgfältig und gewissenhaft umzugehen.

6. FAZIT

Da in der Schweiz die gesetzlichen Steuerbestimmungen offen formuliert und damit wenig konkretisiert sind und die Sachverhalte grundsätzlich nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung beurteilt werden, kommt dem Steuerruling eine sehr wichtige Bedeutung zu. Der Steuerpflichtige erlangt durch das Steuerruling Klarheit und Sicherheit über die zu gewärtigenden Steuerfolgen eines sich in der Zukunft realisierenden Sachverhalts. Im internationalen Kontext ist eine effiziente Bearbeitung von Steuerrulingsanträgen ein Hauptdifferenzierungsmerkmal zu anderen Standortkon-

kurrenten. Hohe Ansprüche an die Stabilität und das Vertrauen in die Rechtssicherheit verlangen einen sorgfältigen Umgang mit diesem Wettbewerbsvorteil. Klarheit über die Verbindlichkeit eines Steuerrulings ist dabei von zentraler Bedeutung.

Dabei lässt sich die Verbindlichkeit von Steuerrulings wie folgt zusammenfassen:

→ Steuerrulings, die weder Gesetz noch klar kommunizierter Praxis widersprechen, geniessen vollen Vertrauensschutz.
 → Steuerrulings, die Steuerfolgen gutheissen, welche im Zeitpunkt der Gutheissung des Rulings dem Gesetz oder einer für Dritte klar erkennbaren Praxis (Kreisschreiben usw.) widersprechen, geniessen Vertrauensschutz, wenn die für die Verbindlichkeit genannten Voraussetzungen von unrichtigen Auskünften erfüllt sind. → Steuerrulings, die nachträglich durch Gesetzesänderung unrichtig werden, geniessen ab Inkrafttreten der Gesetzesänderung keinen Vertrauensschutz mehr [50]. → Steuerrulings, die nachträglich durch Praxisänderung unrichtig werden, geniessen Vertrauensschutz, sofern die für die Verbindlichkeit genannten Voraussetzungen erfüllt sind. → Bezieht sich eine (anfängliche oder nachträgliche) unrichtige Auskunft auf einen Dauersachverhalt, so genießt das Steuerruling bei Erfüllung der genannten Voraussetzungen vollen Vertrauensschutz, bis das Steuerruling von den Steuerbehörden mit Wirkung für die Zukunft widerrufen wird. → Das Verhältnismässigkeitsprinzip gebietet, dass dem Steuerpflichtigen im Falle eines Widerrufs eine angemessene Frist eingeräumt wird, innert welcher er seine Struktur anpassen kann, ohne negative Steuerfolgen zu gewärtigen. → Ein Widerruf eines Vertrauensschutzes genießenden Steuerrulings mit Wirkung für die Vergangenheit verstößt gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und ist somit nicht zulässig. ■

Anmerkungen: 1) Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, Rz 895. 2) BGE 121 II 479, 126 II 520. 3) Art. 9 BV; BGE 2A.279/2006, E. 3.3; 131 II 636 f., 129 I 170, 128 II 125, 126 II 520. 4) 2.P.284/2004, E. 4.2; 2A.222/2002, E. 4.1; 2A.46/2000, E. 3a. 5) BGE 121 II 479, m. w. H.; 2A.256/2003, E. 5.2, 2A.454/2002, E. 2.2; 2A.46/2000, E. 3.a; Christoph Rohner, St. Galler Kommentar zur schweizerischen Bundesverfassung, 2002, Art. 9 BV N 52; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA 68 (1999), S. 116. 6) 2A.75/2002, E. 4.6. 7) Kurt Arnold, «Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater» – eine begrüßenswerte Initiative in: Der Schweizer Treuhänder 2003/12, S. 1114. 8) BGE 121 II 480 f., 124 II 386. 9) 2A.46/2000, E. 3b; Marc Bauen/Robert Bernet, Schweizer Aktiengesellschaft, 2007, N 1123; Eisenring (Anm. 5), S. 114 f. 10) BGE 101 Ia 92 E 3b. 11) Jürg Andreas Baur, Auskünfte und Zusagen der Steuerbehörden an Private im schweizerischen Steuerrecht, 1979, S. 42. 12) Und entsprechend von der Gewinnsteuer für Staats- und Gemeindesteuerzwecke befreit ist. 13) 2P.284/2004, E. 4.5; Urs Gueng, Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, Band 71/1970 Nr. 24,

499 f. BGE vom 10.10.2006, E 4.2 zitiert in: ASA 76 (2007/2008), S. 748 ff. 14) 2A.46/2000, E. 3 f) cc). 15) Vgl. auch BGE vom 10.10.2006, E 4.2, zitiert in: ASA (2007/2008), S. 748 ff. 16) Für die Folgen der Unrichtigkeit vgl. Ziffern 4.2.5 und 4.3. 17) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 692. 18) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 692. 19) Baur (Anm. 11), S. 248 f. 20) Baur (Anm. 11), S. 249. 21) BGE 103 Ib 202. 22) Baur (Anm. 11), S. 251 f.; Gueng, (Anm. 13), S. 506, vgl. auch Beatrice Weber-Dürler, Falsche Auskünfte von Behörden, ZBL 1991, S. 9, FN 52, welche Praxisänderungen explizit nicht als Änderung der Rechtslage taxiert. 23) Baur (Anm. 11), S. 251 f.; Gueng (Anm. 13), S. 506; Katharina Sameli, Treu und Glauben im öffentlichen Recht, ZSR 96/1977 II S. 371 ff. 24) Baur (Anm. 11), S. 252. 25) BGE 111 V 170. 26) Eisenring (Anm. 5), S. 117. 27) 2A.46/2000, E. 3 f) aa). 28) 2A.46/2000, E. 3 f) cc). 29) Für Aussagen, die nachträglich durch Gesetzesänderung unrichtig werden, besteht grundsätzlich kein Vertrauensschutz, vgl. Ziffer 4.2.5.2. 30) Vgl. Gueng (Anm. 13), S. 511, abstellend auf einen Grundsatzentscheid des deutschen Bundesfinanzhofes von 1961. 31) Vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 1050, jedoch bezüglich des Widerrufs von Verfügungen. Da das Ruling (wenn sämtliche genannte Voraussetzungen erfüllt sind) wie auch die Verfügung Vertrauens-

schutz genießt, sollte das Verhältnismässigkeitsprinzip auch für Rulings in demselben Masse gelten. 32) Baur (Anm. 11), S. 246 f.; Gueng (Anm. 13), S. 511 f. 33) So auch Eisenring, (Anm. 5), S. 116. 34) Vgl. auch Ziffer 4.2.4. 35) Vgl. auch Ziffer 4.2.4. 36) Art. 41 lit. b VStG, Art. 38 lit. b StG. 37) Art. 63 Abs. 1 lit. f MWSTG. 38) Baur (Anm. 11), S. 63. 39) BGE 126 II 517 f. 40) BGE 126 II 519 f. Die Lehre ist in dieser Frage gespalten (vgl. Übersicht in BGE 126 II 518). 41) Art. 108 DBG; BGE 121 II 480. 42) Art. 82 Abs. 1 BVG; BGE 124 II 383 ff.; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer – Ergänzungsband, 2000, S. 262. 43) BGE 121 II 473. 44) Art. 1 und 25 Abs. 2 VwVG. 45) Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. A., 1998, N 201; Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 895; Eisenring, (Anm. 5), S. 103. 46) Hanspeter Hochreutner in: Zweifel/Athanas/Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, 2005, Art. 41 VStG N 22; Eisenring (Anm. 5), S. 103. 47) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 994. 48) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 997a f. 49) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 1), Rz 998. 50) Vgl. aber Ziffer 4.2.5.2.

RÉSUMÉ

Le ruling fiscal suisse – un modèle de réussite

En matière de concurrence fiscale inter-cantonale et internationale, les administrations suisses des contributions font souvent valoir une perception des impôts efficace en temps et en argent ainsi que les bons rapports de l'administration avec les contribuables.

En général, l'administration fiscale prête son aide au contribuable pour envisager, dans une situation complexe, une solution qui soit acceptable pour les deux parties au regard de la loi. Par ruling fiscal, on entend la décision préalable obligatoire que rend une autorité fiscale en réponse à la demande que lui a adressée un contribuable (potentiel) à propos des conséquences fiscales d'une transaction concrète que celui-ci envisage d'effectuer. Seuls quelques pays proposent un ruling fiscal aussi exhaustif que celui de la Suisse. Cette procédure constitue un atout précieux dans le jeu de la concurrence fiscale internationale. Tant les administrations des contributions que les conseillers fiscaux ont le devoir moral d'user de cette possibilité à bon escient.

Le concept extensif de ruling fiscal d'inspiration suisse se traduit par une pratique administrative abondamment documentée (circulaires, directives, notices et autres ordonnances). Il s'ensuit que l'interprétation judiciaire de la loi passe nettement à l'arrière-plan puisque les faits, en cas de décision de ruling négative, ne se réalisent pas. L'administration fiscale compétente assume donc une très lourde responsabilité.

Pour obtenir un ruling fiscal, le contribuable soumet les faits à l'administration en lui adressant, selon l'usage, une demande écrite l'invitant à accepter les conséquences fiscales exposées. Ces accords ou, plus exactement, ces renseignements sont désignés par les termes «acte administratif matériel» ou «simple acte administratif», par opposition à la décision et au contrat de droit administratif, qui sont des actes de droit administratif. Le simple acte administratif ne revêt pas le caractère d'une décision et, comme tel, n'est pas rescindable.

Des garanties, renseignements, communications ou recommandations inexactes de la part d'autorités déploient, selon le principe de bonne foi, des effets juridiques. Ce principe confère à des particuliers un droit constitutionnel de protection de leur bonne foi dans un renseignement ou une garantie donnés par une autorité. Du principe de bonne foi découle le caractère contraignant du ruling fiscal. Le contribuable peut, dans une procédure de taxation, invoquer un ruling signé. Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, des renseignements même inexacts de l'administration sont contraignants en application du principe de bonne foi et du droit à la protection de la bonne foi dès lors que les conditions suivantes sont réunies:

→ Le renseignement a été fourni sans réserve à propos d'un fait concret et abondamment exposé concernant directement le contribuable; → l'autorité ayant donné le renseignement avait compétence pour le faire, ou bien le contribuable devait pouvoir supposer de bonne foi que l'autorité était habilitée à fournir ce renseignement; → le contribuable n'était pas en mesure de reconnaître sans autres investigations le caractère éventuellement inexact du renseignement; → le contribuable, se fiant de bonne foi à l'exactitude du renseignement, a pris des dispositions qui sont irréversibles sans autres formalités; → aucun changement n'est intervenu dans les faits ou la situation juridique; → la protection de la bonne foi prime sur l'intérêt public à la bonne exécution du droit objectif de même que sur l'intérêt à la sécurité du droit à savoir de la protection de la bonne foi.

Si un ruling fiscal est protégé par le principe de bonne foi, il n'est en principe pas révocable. Seuls font exception les renseignements administratifs inexacts relatifs à des dispositions récurrentes. En présence de telles situations permanentes, les déclarations de l'administration a priori inexacts car contraires à la loi ou à la pratique et a posteriori inexac-

tes par suite d'un changement de pratique clairement communiqué peuvent normalement être révoquées, même si elles sont protégées par le principe de bonne foi. En l'espèce, l'autorité fiscale compétente est tenue de communiquer la révocation du ruling en cause au contribuable par écrit.

D'application constante, le principe de proportionnalité veut de surcroît que le contribuable dispose d'un délai raisonnable, en cas de révocation, pour ajuster sa structure sans entraîner de conséquences fiscales négatives. Si, se fiant aux renseignements fournis, le contribuable a pris des dispositions irréversibles de nature à avoir des conséquences (conclusion de contrats dits de durée, p. ex.) et n'est pas à même de s'adapter en temps utile à la situation nouvelle ainsi créée, il y a lieu d'en tenir compte dans la fixation du délai.

S'agissant de l'impôt fédéral direct, les autorités fiscales cantonales, du fait de leurs prérogatives en matière de taxation, ont compétence pour accorder des rulings. L'Administration fédérale des contributions (AFC), en sa qualité d'autorité de surveillance, y est également habilitée. L'administration fiscale cantonale est liée par les déclarations émanant de l'AFC, dès lors que celles-ci satisfont aux conditions de protection de la bonne foi, et inversement. Si toutes les conditions de protection de la bonne foi sont remplies ou que la déclaration de l'autorité n'est pas entachée d'erreur, l'AFC n'a aucun moyen de contester l'assiette de taxation fondée sur le ruling. CM/AMTA/AM