

SAMUEL BUSSMANN
CHRISTOPH RECHSTEINER

BUNDESGERICHT STÄRKT STELLUNG DER KANTONE

Grenzen zwischen Aufsichts- und Veranlagungsbehörden

Das Bundesgericht hat in zwei Fällen die Kompetenzen zwischen kantonalen Steuerbehörden und der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) klargestellt. Demnach ist ausschliesslich die Veranlagungsbehörde zum Erteilen von Steuervorbescheiden (Rulings) zuständig. Die Tendenz der Kantone, die Verantwortung an die ESTV zu delegieren, wird vom Bundesgericht nicht geschützt.

1. EINLEITUNG

Die Verunsicherung war gross, als das *Bundesgericht* (BGer) im Oktober 2012 in einem Urteil anmerkte, dass ohne Mitwirkung der ESTV ein Ruling gegenüber dieser Behörde keinen direkten Vertrauensschutz entfalten könne [1]. Während die auf Sicherheit bedachten Steuerpflichtigen und Berater davon ausgingen, jede Anfrage nun auch noch den Bundesbehörden einreichen zu müssen, beeilten sich Letztere zu versichern, dass sie weder die Kompetenz noch die Kapazitäten für die Beurteilung aller Rulings hätten [2]. Unglücklicherweise ging dabei die zentrale Frage, ob nämlich der Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen eine direkte Mitwirkung der ESTV voraussetzt, im Lärm der Voten unter.

Im August 2015 hat sich nun das BGer gleich zweimal mit der Frage der Bindungswirkung von Rulings auseinandergesetzt. Beide Entscheide dürften dazu beitragen, die Wogen zu glätten und Verunsicherungen zu beseitigen. Dieser Artikel zeigt die Stossrichtung und Konsequenzen beider Entscheide auf, geht der Rolle der ESTV im Rulingprozess nach und erläutert die «Sanktionsmöglichkeiten» ebendieser Behörde in Fällen, in denen sie mit einem Ruling nicht einverstanden ist.

2. BGE 2C_529/2014 – ZUSTÄNDIGKEIT DER ESTV

2.1 Sachverhalt. Ein Steuerpflichtiger, wohnhaft im Kanton Zürich, stellte im August 2004 einen Rulingantrag an die ESTV bezüglich der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, welche durch eine australische Limited Partnership bezahlt werden. Die ESTV stimmte dem Rulingantrag zu. In der Folge verweigerte das kantonale Steueramt Zürich den Abzug der

Schuldzinsen für die direkte Bundessteuer; das Steuerrekursgericht wie auch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich stützten den Entscheid der Veranlagungsbehörden. Beide Instanzen erwogen, dass ein Ruling der ESTV für die kantonale Steuerbehörde, welche für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zuständig ist, nicht bindend sei. So dann sei die Abzugsfähigkeit der betroffenen Schuldzinsen vom BGer in einem Parallellfall verneint worden.

Das BGer prüfte in seiner Entscheidung, ob die ESTV zur Beurteilung des Rulings zuständig war bzw. ob die Beschwerdeführer sie (i. e. die ESTV) in guten Treuen als zuständig erachten konnten.

2.2 Erwägungen. Das BGer erwägt, dass es im November 1995 [3] entschieden habe, dass die ESTV nicht zum Erlass einer Feststellungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer ermächtigt sei. Die ESTV sei lediglich Aufsichtsbehörde und nicht Veranlagungsbehörde; dementsprechend stünden ihr nur die unter dem Titel «Aufsicht» in Art. 103 des *Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)* erwähnten Mittel zur Verfügung und sie könne Rechtsmittel gegen Verfügungen ergreifen.

Das BGer zieht alsdann den Schluss, dass an der Rechtsprechung aus dem Jahr 1995 festzuhalten sei und dass die Ausführungen zum Thema «Feststellungsverfügung» analog auch auf die Frage der Zuständigkeit zum Erlass von Rulings angewandt werden müssten. Es ergebe sich damit für den vorliegenden Fall, dass die ESTV für die Abgabe des Rulings betreffend die direkte Bundessteuer nicht zuständig sei.



SAMUEL BUSSMANN,
DR. IUR.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
TAX PARTNER, MME,
ZÜRICH/ZUG



CHRISTOPH RECHSTEINER,
DIPL. STEUEREXPERTE,
TAX PARTNER,
MME, ZUG/ZÜRICH

Damit stellte sich die Frage, ob der Bürger die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig erachten konnte. Das BGer bejaht diese Frage und stützt sich dabei im Wesentlichen auf zwei Argumente. Zum einen weist es diplomatisch diskret auf seine eigene, nicht immer klare Rechtsprechung hin (Erw. 4.1 [4]), zum anderen hält das BGer der ESTV deren eigenes Verhalten vor. Die ESTV habe im vorliegenden Fall die Rulinggenehmigung vorbehaltlos erteilt und auch in anderen Bereichen im Einvernehmen mit den Kantonen bzw. der *Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)* Rulings erlassen.

Leider geht der Entscheid des BGer auf eine interessante Frage nicht ein, nämlich gestützt auf welche Argumente die ESTV dem BGer beantragte, dass die Bindungswirkung eines Rulings zu verneinen sei, das von ihr selbst unterzeichnet wurde.

3. BGE 2C_807/2014 – ÜBERGANGSFRIST BEI KÜNDIGUNG

3.1 Sachverhalt. In einem Ruling vom August 1999 wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Zug bestätigt, dass Finanzierungen über eine ausländische Betriebsstätte erfolgen können und die der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen seien. Das Ruling beschreibt u. a. die in der Off-Shore-Betriebsstätte vorhandene Substanz. Im Februar 2005 teilte die Steuerverwaltung Zug der Steuerpflichtigen mit, dass die ESTV davon abweichend der Ansicht sei, dass die Steuerauscheidung auf die ausländische Betriebsstätte ab 1. Januar 2005 zu verweigern sei. Entsprechend der Meinung der ESTV veranlagte die Zuger Steuerverwaltung die Gesellschaft für die Steuerjahre 2005 und 2006 – in Abweichung zum Ruling –, ohne einen Gewinn an die Betriebsstätte auszuscheiden.

Das BGer hat zwar die dagegen erhobene Beschwerde im Oktober 2012 abgewiesen, das Verfahren aber an die Vorinstanz zurückgewiesen, weil der Sachverhalt zum Thema «Vertrauensschutz des Rulings» ungenügend festgestellt worden sei. In diesem Zusammenhang stellte das BGer unter anderem die Frage, ob trotz fehlender Mitwirkung der ESTV eine direkte Wirkung des Vertrauensschutzes des Steuerpflichtigen gegenüber der ESTV bestehe [5].

Das Verwaltungsgericht Zug hält daraufhin in seinem Urteil vom Juni 2014 fest, dass ein von der kantonalen Steuerverwaltung erteiltes Ruling auch ohne Mitwirkung der ESTV Bindungswirkung entfalte. Das Verwaltungsgericht liess jedoch offen, ob das Vertrauen des Steuerpflichtigen in das Ruling erst mit dem BGer-Urteil vom Oktober 2012 oder bereits mit der Mitteilung vom Februar 2005 zerstört worden sei, weil sowieso noch eine angemessene Übergangsfrist gälte, die bis Ende 2006 laufe.

Gegen diesen Entscheid erhob die ESTV Beschwerde. Das BGer prüfte im Folgenden den Vertrauensschutz im Allgemeinen, den Zeitpunkt des Widerrufs sowie die Dauer einer angemessenen Übergangsperiode.

3.2 Erwägungen. Das BGer bejaht die (durch die ESTV nicht bestrittene) Zuständigkeit der kantonalen Veranlagungsbehörde zum Erteilen von Rulings [6]. Es führt weiter aus, dass

das vorbehaltlose Ruling auf einem – aus Sicht der Zuger Behörden – klaren und vollständigen Sachverhalt basiere. Die Gesellschaft habe das Ruling auch korrekt umgesetzt, insbesondere indem sie in der Betriebsstätte genau die Substanz aufgebaut habe, die sie im Ruling dargelegt habe. Es gehe im Weiteren auch nicht an, der Gesellschaft im Nachgang zum *Bundesgerichtsentscheid (BGE)* vom Oktober 2012 vorzuwerfen, sie hätte die Unrichtigkeit der Auskunft erkennen können. Folglich würde das entsprechende Ruling grundsätzlich den Vertrauensschutz entfalten. Das BGer stützte somit in diesem Punkt den Entscheid der Vorinstanz.

Die Steuerverwaltung Zug hat nun aber der Steuerpflichtigen im Februar 2005 mitgeteilt, dass die ESTV den Sachverhalt anders würdige, und nahm deshalb bereits ab der Steuerperiode 2005 eine Veranlagung ohne Ausscheidung vor. Damit stellte sich die Frage, ab welchem Zeitpunkt das Vertrauen der steuerpflichtigen Gesellschaft in das Ruling zerstört worden sei. Dazu führte das BGer aus, dass die Mitteilung vom Februar 2005 ausreiche, um das Vertrauen der Steuerpflichtigen in das Ruling zu zerstören; dies insbesondere deshalb, weil die Steuerverwaltung Zug nicht explizit erwähnt habe, dass sie die Ansicht der ESTV nicht teilen würde.

Damit blieb schliesslich zu klären, ob der Steuerpflichtigen für die Anpassung ihrer Struktur eine angemessene Übergangsfrist einzuräumen sei. Mit Verweisen auf diverse Artikel [7] und ohne weitere Erläuterungen bejaht das Gericht eine der Situation angepasste Übergangsregelung. Aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse, insbesondere der Kündigungsfristen der Arbeitsverträge, sei eine Übergangsfrist bis lediglich Ende 2005 – somit von rund einem Jahr – als angemessen anzusehen.

4. SCHLUSSFOLGERUNG AUS BEIDEN ENTSCHEIDEN

Mit diesen beiden klaren Entscheiden hat das BGer einen Sturm im Wasserglas zum Erliegen gebracht. Zuständig für Rulings in Steuersachen waren, sind und bleiben die veranlagenden Behörden. Das sind betreffend die direkte Bundessteuer die Kantone und nicht die ESTV. Die kantonalen Steuerverwaltungen können sich selbstverständlich vor dem Erteilen von verbindlichen Auskünften unter sich absprechen oder von der ESTV eine Stellungnahme einholen. Die Verantwortung für den Entscheid lässt sich aber letztendlich nicht delegieren.

Damit kann einhergehen, dass das DBG nicht von allen Veranlagungsbehörden gleich ausgelegt wird. Diese «regionalen» Unterschiede sind jedoch kaum von Nachteil, und der kantonale Ermessensspielraum entspricht Gesetz [8] und Verfassung [9] und damit letztlich unserem föderalen System. Sollten sich daraus grosse und störende kantonale Unterschiede ergeben, kann die ESTV kraft ihrer Aufsichtsfunktion im Rahmen der vorgestellten Bundesgerichtsentscheide immer noch korrigierend eingreifen.

Die Entscheide betreffen die direkte Bundessteuer, und damit fehlt weiterhin ein entsprechendes Korrektiv, wenn verschiedene Steuerarten betroffen sind. Dies betrifft vor allem das Verhältnis der Einkommens- resp. Gewinnsteuern

zur Verrechnungssteuer. So zum Beispiel, wenn die für die Gewinnsteuer zuständige kantonale Behörde einen Sachverhalt beurteilt und in einem Ruling bestätigt, dass eine bestimmte Transaktion dem Drittvergleich standhält, die ESTV aber für die Zwecke der Verrechnungssteuer eine verdeckte Gewinnausschüttung annimmt. Obwohl in den hier vorgestellten Entscheiden nicht explizit erwähnt, sollte die Bin-

«Wenn die Kantone nicht einfach nur die Rolle von Vollzugsgehilfen einnehmen wollen, müssen sie ihre gesetzliche Verpflichtung als Veranlagungsbehörde wahrnehmen und im Gesetzgebungsprozess bestimmter auftreten.»

dungswirkung eines solchen Rulings auch die Verrechnungssteuer betreffen. Denn wird in einem Ruling explizit oder implizit die Frage beantwortet, wie sich der steuerbare Gewinn für Zwecke der direkten Steuern herleitet (z. B. dadurch, dass der Preis einer gruppeninternen Transaktion bestimmt wird), so entfällt faktisch der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Der steuerbare Gewinn wird nämlich durch die kompetente kantonale Behörde festgestellt, und es besteht kein Grund, dass sich die ESTV in Bezug auf die Verrechnungssteuer dieser Sichtweise nicht anschliesst.

5. DIE ROLLE DER ESTV IM RULINGPROZESS

Die Rolle der ESTV im Rulingprozess war in der Vergangenheit vielfältig. Sie hat im Rahmen von Rulinganfragen oft eine wertvolle Dienstleistung erbracht, sei es durch besondere fachliche Kompetenzen oder in rein koordinierender Funktion bei kantonsübergreifenden Sachverhalten. In anderem Zusammenhang hat sie direkt Einfluss auf die Rulings genommen, so beispielsweise bei der Genehmigung von Prinzipal-Rulings [10]. Obwohl im entsprechenden Kreis schreiben festgehalten wurde, dass der Entscheid den kantonalen Veranlagungsbehörden vorbehalten sei, wurden diese gezwungen, die ESTV vorgängig um eine Stellungnahme anzufragen. Schlussendlich hat sie (wie auch vom BGer festgehalten [11]) im Einvernehmen mit den Kantonen bzw. der SSK eigene Rulings erlassen.

Dieser schleichende Rollenwechsel von der Aufsichts- zur faktischen Veranlagungsbehörde wurde jetzt vom BGer kritisiert und damit gestoppt oder zumindest verlangsamt. Vielleicht ist es nun Zeit, sich im Sinne einer guten Corporate Governance Gedanken zur Rolle einer Aufsichtsbehörde zu machen. Die Auffassung, dass sich eine Aufsichtsbehörde (wie zum Beispiel ein Verwaltungsrat) nicht auch gleichzeitig um das operative «daily business» kümmern soll, ist heutzutage allgemein anerkannt.

Denn auch in der Funktion als Aufsichtsbehörde sind der ESTV die Hände nicht gebunden. Sie hat einerseits die gesetzlichen Instrumente gemäss Art. 103 DBG [12], kann Vor-

schriften erlassen [13] und Formulare vorschreiben. Andererseits kann sie mit einer Behördenbeschwerde [14] gegen jede Veranlagung und jeden Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörden das Rechtsmittel ergreifen.

Die Instrumente der ESTV gewähren ihr Parteistellung im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren. Durch den Rulingprozess werden diese Verfahren jedoch vorverlegt, ohne dass die ESTV ein gesetzliches Instrument zur Verfügung hätte [15]. Sie muss faktisch bis zum Veranlagungszeitpunkt zuwarten, um gegen «falsche» Rulings etwas zu unternehmen. In diesem Zeitpunkt müsste sie jedoch bereits darlegen, dass der Sachverhalt unvollständig dargelegt oder nicht gelebt wird oder dass die Auskunft offensichtlich und erkennbar falsch war. In allen anderen Fällen entfaltet das Ruling Bindungswirkung. Das mag den Drang der ESTV erklären, sich mittels Vorschriften [16] in die Rulingverfahren einzubringen. Ein verständliches, aber vom Gesetzgeber nicht vorgesehenes Vorgehen [17].

6. FAZIT

Das BGer hat in seinen Entscheiden auf die Grenzen zwischen Aufsichts- und Veranlagungsbehörden hingewiesen. Beide haben unterschiedliche Aufgaben und Kompetenzen. Diese Entscheide wären also ein guter Zeitpunkt, wieder ein-

mal über die Rollenverteilung zwischen kantonalen Veranlagungsbehörden und der ESTV zu diskutieren; notabene eine Diskussion, die auch von den Kantonen angestossen werden kann. In den letzten Jahren konnte in diversen Kantonen eine «Entscheidungshemmung» festgestellt werden, indem die Kantone von der ihnen zugewiesenen Entscheidungskompetenz (oder -pflicht [18]) keinen oder nur zögerlich Gebrauch gemacht haben; mehr und mehr richten sie sich zur Absicherung auch bei Einzelanfragen an die ESTV. Das BGer hat nun mit seinen Entscheiden die Position der Kantone und letztendlich den Föderalismus gestärkt. Es bleibt zu hoffen, dass die Kantone wieder vermehrt aktiv die ihnen zugeordnete Rolle wahrnehmen und sich dadurch im Rahmen des Zulässigen durchaus auch kantonale Eigenheiten entwickeln. Eine solche aktive Rolle und Haltung der Kantone ist insbesondere auch hinsichtlich der Unternehmenssteuerreform III wichtig, weil die direkte Bundessteuer proportional an Bedeutung gewinnt und die Bundesbehörden unter dem Titel «internationale Standards» sehr direkten Einfluss auf die kantonalen Steuergesetze nehmen. Wenn die Kantone bei dieser Entwicklung nicht nur die Rolle von Vollzugshelfern einnehmen wollen, müssen sie ihre gesetzliche Verpflichtung als Veranlagungsbehörde wahrnehmen und zudem im Gesetzgebungsprozess bestimmter auftreten. ■

Anmerkungen: 1) BGE 2C_708/2011, Erw. 4.3.2. 2) St.-Galler-Seminar zur Unternehmensbesteuerung vom August 2013, Referate Oesterheld (Homburger) und Küpfer (ESTV). 3) BGE 121 II 473. 4) Mit einem expliziten Hinweis auf BGE 2C_603/2012. 5) BGE 2C_708/2011, Erw. 4.3.2. 6) Die Erwägungen sind deckungsgleich mit den Ausführungen im Urteil 2C_529/2014 (siehe Abschnitt 2.2 oben). 7) Siehe Erw. 5.2. 8) Art. 2 DBG. 9) Art. 128 Abs. 4 BV. 10) KS ESTV Nr. 8 vom 18.12.2001 (insbesondere Ziff. 5). 11) BGE 2C_529/2014, Erw. 4.2.

12) So kann die ESTV u. a. bei den Veranlagungsverhandlungen mitwirken und dort Anträge stellen. 13) Allerdings sind nach Meinung der Autoren Vorschriften, die ihr faktisch eine operative Rolle bei der Veranlagung zuweisen, mit den Aufgaben einer Aufsichtsfunktion nur schwer vereinbar. 14) Art. 141 DBG. 15) Das Kündigen von Rulings ist natürlich auch ein Instrument. Es kommt aber meist (zu) spät und funktioniert nur dann, wenn das Ruling für mehrere Veranlagungsperioden gültig ist. 16) Zum Beispiel das Kreisschreiben Nr. 8

vom 18.12.2001 betreffend «Prinzipal-Gesellschaften» oder das Kreisschreiben Nr. 14 vom 6.11.2007 betreffend «indirekte Teilliquidation», Ziff. 5.2. 17) Rulings wurden schon lange vor Inkrafttreten des DBG gewährt. 18) Obwohl es grundsätzlich keinen Anspruch auf Erteilung eines Rulings gibt, so sind gute Gründe nötig, wenn im Schweizer Steuersystem der gemischten Veranlagung auf eine Rulinganfrage nicht eingetreten wird.