



Mitteilung-011-DVS-2019-d vom 29. April 2019

Formelles Verfahren für Steuervorbescheide / Steuerrulings in den Bereichen direkte Bun- dessteuer, Verrechnungssteuer und Stempel- abgaben

1. Ausgangslage

Im Jahre 2003 haben die Schweizerische Steuerkonferenz, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) sowie die damalige Treuhand-Kammer (heute EXPERTsuisse) zusammen mit der Wissenschaft den Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater (nachfolgend Verhaltenskodex; publiziert im Schweizer Treuhänder 2003, S. 1113 ff.) erarbeitet. Mit der vorliegenden Mitteilung präzisiert die ESTV diesen Verhaltenskodex. Im Zweifelsfall geht die vorliegende Mitteilung dem Verhaltenskodex vor. Die vorliegende Mitteilung bezieht sich auf die direkte Bundessteuer, die Verrechnungssteuer sowie die Stempelabgaben.

2. Definition und Wirkungen eines Steuerrulings / Ab- grenzungen

Ein Steuervorbescheid (nachfolgend auch als Steuerruling bezeichnet) ist eine verbindliche Auskunft der Steuerbehörde zur steuerlichen Behandlung eines geplanten, konkreten und steuerlich relevanten Sachverhaltes auf entsprechende Anfrage einer steuerpflichtigen Person. Das Steuerruling zielt auf eine gesetzmässige Veranlagung ab und hat keinen Verfügungscharakter.

Steuerrulings bilden einen Anwendungsfall des allgemeinen Vertrauensschutzes. Dabei handelt es sich um vorgängige Auskünfte der Steuerverwaltung, die zwar nicht Verfügungscharakter aufweisen, aber nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben (Art. 9 BV) Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen können (statt vieler Urteil des Bundesgerichts 2C_664/2013 vom 28. April 2014 E. 4.2). Steuerrulings können sowohl Einzelsachverhalte (bspw. Steuerfolgen einer Umstrukturierung) wie auch Dauersachverhalte (bspw. steuerliche Qualifikation eines Mitarbeiterbeteiligungsplanes) betreffen. Sie können von der steuerpflichtigen Person oder von einem entsprechend bevollmächtigten Vertreter beantragt werden.

Damit aus einem Steuerruling nach Treu und Glauben Vertrauensschutz in Auskünfte der Steuerbehörden abgeleitet werden kann, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. etwa BGE 141 I 161 E 3.1):

- Die Auskunft der Steuerbehörde muss sich auf eine konkrete, die steuerpflichtige Person berührende Angelegenheit beziehen;
- die Steuerbehörde, welche die Auskunft erteilt hat, muss dafür zuständig sein oder die steuerpflichtige Person durfte sie auszureichenden Gründen als zuständig betrachtet haben;
- die steuerpflichtige Person hat die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen können;

- die steuerpflichtige Person hat im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen;
- die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und
- der Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft ist höher zu gewichten als das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung (vgl. insb. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_377/2017 vom 4. Oktober 2017 E 3.2).

Sind diese Voraussetzungen allesamt erfüllt, entfaltet das Steuerruling selbst dann Bindungswirkung, wenn die Antwort der Steuerbehörde nicht richtig ist und damit für einen Sachverhalt Steuerfolgen bestätigt werden, die der Verwaltungspraxis widersprechen.

Eine allgemeine (schriftliche oder mündliche) Auskunft einer Steuerbehörde ist hingegen kein Steuerruling. Ebenso wenig entfaltet ein Steuerabkommen die Wirkungen eines Steuerrulings. Als Steuerabkommen gilt eine Einigung zwischen der steuerpflichtigen Person und einer Steuerbehörde, die auf einen konkreten Sachverhalt eine Regelung zur Anwendung bringt, welche hinsichtlich Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht von den gesetzlichen Bestimmungen abweicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.1 m.w.H.).

3. Zuständigkeiten der ESTV

3.1 Direkte Bundessteuer

Die direkte Bundessteuer wird von den Kantonen unter Aufsicht des Bundes veranlagt und bezogen (vgl. Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Aufsicht des Bundes über die Steuererhebung wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement ausgeübt (vgl. Art. 102 Abs. 1 DBG). Die ESTV sorgt für die einheitliche Anwendung dieses Gesetzes (vgl. Art. 102 Abs. 2 DBG).

Zuständig für die Erteilung eines Steuerrulings im Bereich der direkten Bundessteuer sind somit die in der Sache zuständigen kantonalen Veranlagungsbehörden (KSTV). Die ESTV gibt in diesem Bereich gutachterlich im Sinne einer Stellungnahme für die direkte Bundessteuer Auskunft (vgl. etwa Kreisschreiben Nr. 37 der ESTV über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen vom 22. Juli 2013; Ziff. 9.3).

In Spezialfällen (etwa betreffend die Genehmigung von Produkten der Säule 3a) ist die ESTV kraft gesetzlicher Normierung zuständig für das Erteilen eines Steuerrulings (vgl. Art. 1 Abs. 4 der Verordnung vom 13. November 1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte vorsorgeformen [BVV3; SR 831.461.3]).

3.2 Verrechnungssteuer und Stempelabgaben

Die ESTV erlässt gemäss Artikel 34 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) für die Erhebung und Rückerstattung der Verrechnungssteuer alle Weisungen, Verfügungen und Entscheide, die nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten sind. Daraus leitet sich auch die Zuständigkeit der ESTV ab, entsprechende Steuerrulings zu genehmigen.

Für die den KSTV übertragene Rückerstattung der Verrechnungssteuer an natürliche Personen im Inland sorgt die ESTV für die gleichmässige Handhabung der Bundesvorschriften (vgl. Art. 34 Abs. 2 VStG). In diesem Bereich ist die Zuständigkeitsregelung für den Abschluss eines Steuerrulings zwischen kantonalen Veranlagungsbehörden und der ESTV gleich geregelt wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. Ziff. 3.1 hiervor).

In Anwendung von Artikel 31 des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10) erlässt die ESTV auch für den Bereich der Stempelabgaben alle Weisungen, Verfügungen und Entscheide, die nicht ausdrücklich einer anderen Behörde vorbehalten sind. Somit ergibt sich auch hier die Zuständigkeit der ESTV, entsprechende Steuerrulings zu genehmigen.

4. Anforderungen an Form und Inhalt eines Steuerrulings

Ein Steuerruling muss in Bezug auf die Form und den Inhalt die nachfolgenden Punkte erfüllen:

- Die Einreichung des Steuerrulings an die ESTV erfolgt stets in schriftlicher Form.
- Es stellt den rechtserheblichen Sachverhalt in kurzer und auf das Wesentliche beschränkter Form klar und vollständig dar.
- Die involvierten natürlichen und juristischen Personen sind zu nennen und eindeutig zu bezeichnen.
- Es enthält eine eigene rechtliche Würdigung in Bezug auf den rechtserheblichen Sachverhalt.
- Es enthält einen oder mehrere eindeutig formulierte steuerliche Anträge.
- Es enthält die erforderlichen, erklärenden Beilagen.
- Es ist in einer schweizerischen Amtssprache abzufassen. Allfällige Übersetzungen gehen auf Kosten der steuerpflichtigen Person. Beilagen können, in Absprache mit der ESTV, auch in der Originalsprache (insbes. Englisch) belassen werden.
- Steuerrulings von Rechtsvertretern haben unaufgefordert die entsprechenden schriftlichen Vollmachten zu enthalten.

Die ESTV behält sich vor, Steuerrulings, die diesen Anforderungen nicht genügen, ohne weitere Prüfung zwecks Verbesserung an die steuerpflichtige Person, resp. ihren Rechtsvertreter zurückzuweisen.

5. Kontaktadresse

Die Steuerrulings sind unter Einhaltung der formellen und materiellen Voraussetzungen an folgende Kontaktadressen einzusenden:

Postalisch:

Eidgenössische Steuerverwaltung
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
Ruling DVS
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Elektronisch:

ruling.dvs@estv.admin.ch

6. Wirkungen und Widerruf eines Steuerrulings

Sind sämtliche formellen und materiellen Voraussetzungen an ein Steuerruling erfüllt und entspricht der Antrag den einschlägigen gesetzlichen Vorgaben, wird das Steuerruling durch die zuständige Abteilung innerhalb der ESTV genehmigt. Diese Genehmigung erfolgt ebenfalls schriftlich, entweder mit einer entsprechenden Unterzeichnung des Rulingantrages oder mittels separatem Schreiben. Die Genehmigung durch die zuständigen Steuerbehörden kann entweder vorbehaltlos oder unter Vorbehalten erfolgen.

Die Beurteilung von Steuerrulings durch die ESTV erfolgt in der Regel kostenlos. Die ESTV behält sich im Einzelfall jedoch vor, bei zeitlich übermässig umfangreichen Überprüfungs- und Korrekturarbeiten eine Gebühr nach Massgabe der Verordnung des Bundesrates vom 21. Mai 2014 über Gebühren für Verfügungen und Dienstleistungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Gebührenverordnung ESTV, GebV-ESTV; SR 642.31) in Rechnung zu stellen.

Mit seiner Genehmigung kann das Steuerruling Vertrauensschutz begründen (vgl. dazu Ziff. 2 hiervoor).

Rechtliche Wirkungen im Sinne des Vertrauensschutzes kann ein Steuerruling nur für den darin festgehaltenen Sachverhalt entfalten. Ändert sich beispielsweise ein relevantes Sachverhaltsmerkmal, fällt es im Nachhinein weg oder wird das Steuerruling nicht so wie dargestellt umgesetzt, fällt der Vertrauensschutz ohne weiteres dahin. In solchen Fällen muss das Steuerruling denn auch nicht durch die ESTV gekündigt werden.

Steuerrulings, die einen Dauersachverhalt zum Inhalt haben, geniessen so lange Vertrauensschutz, bis sie von der zuständigen Steuerbehörde generell-abstrakt oder im Einzelfall widerrufen werden. Die ESTV kann die Genehmigung des Steuerrulings an eine zeitliche Befristung knüpfen. Die ESTV widerruft die von ihr gewährten Steuerrulings in den Bereichen Verrechnungssteuer und Stempelabgaben selber. In den Bereichen der direkten Bundessteuer sowie Rückerstattung der Verrechnungssteuer an natürliche inländische Personen weist die ESTV als Aufsichtsbehörde des Bundes die zuständige kantonale Steuerbehörde schriftlich an, das von dieser gewährte Steuerruling zu widerrufen und teilt dies der steuerpflichtigen Person mit. Unterbleibt dieser Widerruf, behält sich die ESTV das Recht vor, bei der kantonalen Steuerbehörde die Eröffnung der entsprechenden Veranlagung zu beantragen (vgl. Art. 103 Abs. 1 Bst. d DBG).

Ein Widerruf eines Steuerrulings erfolgt in schriftlicher Form und mit Wirkung für die Zukunft. Im Einzelfall kann die ESTV der steuerpflichtigen Person eine angemessene Übergangsfrist einräumen, bis zu deren Ablauf das Steuerruling nach wie vor eine Vertrauensgrundlage darstellt. Damit ermöglicht die ESTV der steuerpflichtigen Person, ihre Strukturen oder getroffenen Dispositionen an die infolge des Widerrufs geänderte Rechtslage anzupassen.

Der Vertrauensschutz in ein Steuerruling fällt ohne weiteres (d.h. ohne Kündigung der zuständigen Steuerbehörde) dahin, wenn sich die einschlägigen rechtlichen Vorschriften ändern, eine Rechtsprechung zu einer Anpassung der Verwaltungspraxis führt oder die durch die ESTV bei der Genehmigung des Steuerrulings festgelegte zeitliche Befristung abgelaufen ist. In diesen Fällen ist daher weder eine Kündigung noch ein Widerruf der betroffenen Steuerrulings durch die Steuerbehörde erforderlich.

7. Hinweise zum spontanen internationalen Informationsaustausch von Steuerrulings gemäss Amtshilfe-übereinkommen (SIA)

Seit dem 1. Januar 2018 tauscht die Schweiz gestützt auf das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (geändert durch das Protokoll vom 27. Mai 2010, SR 0.652.1; genannt MAC) spontan, d.h. ohne vorgehende Aufforderung, Informationen über Steuervorbescheide mit anderen Vertragsstaaten aus. Dabei werden lediglich Eckwerte eines Steuervorbescheids (etwa Angaben zur steuerpflichtigen Gesellschaft, Laufzeit des Steuerrulings, Zusammenfassung des Inhalts des Steuerrulings etc.), die sog. Rulingmeldungen (Templates) ausgetauscht. Vom Austausch betroffen sind Steuervorbescheide ab dem Jahr 2010, welche am 1. Januar 2018 oder später Bestand haben. Die ESTV gewährt den steuerpflichtigen Gesellschaften im Vorfeld eines Austausches das rechtliche Gehör, wie dies auch bei der Amtshilfe auf Ersuchen der Fall ist. Das Schweizer SIA-Verfahren wird vom „Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes“ der OECD anlässlich des regelmässigen „Peer Review“ einer Überprüfung und Bewertung unterzogen.

Der Empfängerstaat einer Rulingmeldung hat die Möglichkeit, das vollständige Steuerruling mittels eines Informationsaustauschs durch die Steueramtshilfe auf Ersuchen zu erfragen. Der spontane Informationsaustausch erfolgt auf reziproker Basis, die Schweiz erhält entsprechend seit 2017 Rulingmeldungen von anderen Vertragsstaaten. Diese werden interessierten kantonalen Steuerverwaltungen durch die ESTV zur Verfügung gestellt. Die ESTV hat zwecks Durchführung des spontanen Informationsaustauschs eine digitale Plattform entwickelt, welche eine elektronische Erfassung der Rulingmeldungen erlaubt und den steuerpflichtigen Gesellschaften sowie den kantonalen Steuerverwaltungen gleichermaßen zur Verfügung steht.

8. Zeitliche Geltung der Mitteilung

Die vorliegende Mitteilung gilt ab dem Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung auf der Homepage der ESTV.