

07.09.2020

## Merkblatt: Steuervorbescheide / Steuerrulings

### I. Was ist ein Steuervorbescheid / Steuerruling?

Ein Steuervorbescheid (nachfolgend Steuerruling genannt) ist eine verbindliche Auskunft des Steueramtes zur steuerlichen Behandlung eines geplanten, konkreten und steuerlich relevanten Sachverhaltes auf entsprechende Anfrage einer steuerpflichtigen Person. Steuerrulings können sowohl Einzelfallsachverhalte wie auch Dauersachverhalte betreffen. Das Steuerruling zielt auf eine gesetzmässige Veranlagung ab und hat keinen Verfügungscharakter.

Die CH-Steuerulingpraxis basiert auf gegenseitigem Respekt und Vertrauen und stellt für den Steuerstandort Schweiz einen wesentlichen Wettbewerbsvorteil dar. Dazu setzen wir voraus, dass der im Jahre 2003 von der SSK, der ESTV sowie der damaligen Treuhand-Kammer (heute EXPERTsuisse) erarbeitete Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater (publiziert im Schweizer Treuhänder 2003, S. 1113 ff.) beachtet wird. Das vorliegende Merkblatt, welches im Hinblick auf die direkte Bundessteuer im Einklang mit der Mitteilung der ESTV Nr. 11 vom 29. April 2019 steht, präzisiert den Verhaltenskodex und geht diesem im Zweifelsfall vor.

Ein Steuerruling ist klar abzugrenzen von einem Steuerabkommen. Als Steuerabkommen gilt die Einigung zwischen der steuerpflichtigen Person und dem Steueramt, 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. Steuerabkommen sind nicht zulässig.

Eine allgemeine (schriftliche oder mündliche) Auskunft des Steueramtes qualifiziert ebenfalls nicht als Steuerruling. Solche Auskünfte sind unverbindlich. Auch steuerplanerische oder –beratende Anfragen (z.B. Variantenprüfungen) werden nicht als Steuerruling entgegengenommen.

### II. Verbindlichkeit von Steuerrulings und deren Widerruf

Steuerrulings sind verbindliche Auskünfte des Steueramtes. Damit schafft das Steuerruling zum einen Rechtssicherheit für den ersuchenden Steuerpflichtigen, und es erleichtert zum anderen die Veranlagung des unterbreiteten Sachverhaltes.

Die Bindungswirkung eines Steuerrulings ergibt sich aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV [Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999; SR 101]), woraus in ständiger Rechtsprechung ein Vertrauensschutz in Behördenauskünfte abgeleitet wird. Folgende Voraussetzungen müssen **kumulativ** erfüllt sein, damit eine Bindungswirkung entsteht:

1. Die Auskunft des Steueramtes muss sich auf eine konkrete, die steuerpflichtige Person berührende Angelegenheit beziehen;

2. das Steueramt, welches die Auskunft erteilt hat, muss dafür zuständig sein oder die steuerpflichtige Person durfte sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachtet haben;
3. die steuerpflichtige Person hat die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres erkennen können;
4. die steuerpflichtige Person hat im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen;
5. die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung;
6. der Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft ist höher zu gewichten als das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung.

Weiter wird vorausgesetzt, dass die Sachverhaltsgestaltung gemäss Steuerruling erfolgt und die Auflagen bzw. die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt werden. Ändert sich ein relevantes Sachverhaltsmerkmal, fällt es im Nachhinein weg, wird das Steuerruling nicht so wie dargestellt umgesetzt oder hat sich der Sachverhalt im Zeitpunkt der Rulingbehandlung bereits (teil-) verwirklicht, fällt der Vertrauensschutz ohne weiteres dahin.

Steuerrulings, die einen Dauersachverhalt zum Inhalt haben, geniessen so lange Vertrauensschutz, bis sie vom zuständigen Steueramt generell-abstrakt oder im Einzelfall widerrufen werden.

Ein Widerruf eines Steuerrulings erfolgt in schriftlicher Form und mit Wirkung für die Zukunft. Im Einzelfall kann das Steueramt der steuerpflichtigen Person eine angemessene Übergangsfrist einräumen, bis zu deren Ablauf das Steuerruling nach wie vor eine Vertrauensgrundlage darstellt.

Der Vertrauensschutz fällt ohne weiteres dahin, wenn sich die einschlägigen rechtlichen Vorschriften ändern, die Rechtsprechung zu einer Anpassung der Verwaltungspraxis führt oder die durch das Steueramt bei der Genehmigung des Steuerrulings festgelegte zeitliche Befristung abgelaufen ist. In diesen Fällen ist kein Widerruf erforderlich.

### III. Anforderungen an Form und Inhalt eines Steuerrulings

Ein Steuerruling muss in Bezug auf die Form und den Inhalt die Punkte 1.-5. **kumulativ** erfüllen:

1. *Form*  
Das Steuerruling ist schriftlich, in dreifacher Form und in deutscher Sprache einzureichen. Per E-Mail eingereichte Steuerrulings werden zurückgewiesen.
2. *Identität der involvierten Personen*  
Die involvierten natürlichen und juristischen Personen sind zu nennen und eindeutig zu bezeichnen, sofern möglich mit der achtstelligen PersonenID.
3. *Darstellung des Sachverhaltes und Beilagen*  
Der Antragsteller stellt den rechtserheblichen Sachverhalt kurz und auf das Wesentliche beschränkt, klar und vollständig dar (falls notwendig graphische Darstellungen der Ist-/Soll-Struktur und Organigramme). Erlaubt die Darstellung verschiedene Umsetzungsmöglichkeiten, unterbleibt eine Genehmigung. Das Steuerruling enthält die erforderlichen Beilagen (Vollmachten, Vertragsentwürfe, aktuelle Jahresrechnungen, Organigramme, Aktienregister, unabhängige Bewertungsgutachten [sofern zu gewissen Werten wie bspw. Verkehrswerte von

Liegenschaften verbindlich Stellung genommen werden muss], Veranlagungen anderer Kantone oder bestehende Steuerrulings etc.).

Handelt es sich um einen austauschpflichtigen Sachverhalt gemäss Art. 8 f. StAhiV (Verordnung über die internationale Amtshilfe in Steuersachen [Steueramtshilfeverordnung], SR 651.11), ist Abschnitt VIII zu berücksichtigen.

4. *Steuerrechtliche Würdigung und Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen*  
Das Steuerruling muss eine qualifizierte rechtliche Würdigung in Bezug auf den rechtserheblichen Sachverhalt, unter vollständiger Nennung der anwendbaren Gesetzesartikel, aufweisen. Handelt es sich um eine Vorgehensweise in mehreren Schritten oder erweist sich der Sachverhalt aus anderen Gründen als komplex, müssen die einzelnen Schritte aus Sicht des Antragstellers auf nachvollziehbare Weise eingeordnet werden.
5. *Konkreter Antrag*  
Das Steuerruling enthält einen oder mehrere, eindeutig formulierte steuerliche Anträge.

Das Steueramt behält sich vor, Steuerrulings, die den Anforderungen 1.-5. nicht genügen, ohne weitere Prüfung zwecks Verbesserung an die steuerpflichtige Person resp. ihren Vertreter zurückzuweisen. Eine allfällige Bestätigung unterbleibt bis die Mängel behoben wurden.

#### **IV. Einreichfrist Steuerruling**

Steuerrulings können grundsätzlich das ganze Jahr beim Steueramt eingereicht werden.

Rückwirkende Umstrukturierungen, welche bis Ende Juni beim Handelsregisteramt einzutragen sind, müssen bis am 5. Juni des betreffenden Steuerjahres vollständig beim Steueramt eintreffen. Für später oder unvollständig eingereichte Steuerrulings kann die Bearbeitung im Monat Juni nicht mehr gewährleistet werden. Rückwirkende Umstrukturierungen, welche bis Ende Dezember beim Handelsregisteramt einzutragen sind, müssen bis am 25. November des betreffenden Steuerjahres beim Steueramt vollständig eintreffen. Für später oder unvollständig eingereichte Steuerrulings wird die Bearbeitung im Monat Dezember nicht mehr gewährleistet.

#### **V. Genehmigung Steuerruling**

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

#### **VI. Gebühren**

Die Beurteilung von Steuerrulings als vorgezogener Teil der Veranlagung ist grundsätzlich kostenlos.

Das Steueramt behält sich im Einzelfall vor, bei zeitlich übermässig umfangreichen Überprüfungs- und Korrekturarbeiten (bspw. unvollständiger Sachverhalt oder mangelhafte rechtliche Beurteilung), eine Gebühr nach Massgabe des kantonalen

Gebührentarifs vom 8. März 2016 (GT; BGS 615.11) in Rechnung zu stellen. Über eine Gebühr wird frühzeitig informiert.

## VII. Kontaktadresse

Bitte reichen Sie die Steuerrulings unter Einhaltung der formellen und materiellen Voraussetzungen bei folgenden Stellen ein:

Einbringung Liegenschaft in jur. Person im Kanton SO:	Leiter juristische Personen
Mitarbeiterbeteiligungen:	Recht und Gesetzgebung
Nachfolgeregelung, nur Anteilsinhaber im Kanton SO:	Recht und Gesetzgebung
Steuererleichterungen nach § 6 StG SO:	Leiter juristische Personen
Umstrukturierung/Nachfolgeregelung jur. Person im Kanton SO:	Leiter juristische Personen
Umwandlung Personengesellschaft in jur. Person:	zuständige Veranlagungsbehörde oder Recht und Gesetzgebung
Übrige Anfragen:	Zuständige/-r Sachbearbeiter/-in

## VIII. Spontaner Informationsaustausch von Steuerrulings gemäss Amtshilfeübereinkommen

Seit dem 1. Januar 2018 tauscht die Schweiz spontan, d.h. ohne vorgehende Aufforderung, Informationen über Steuerrulings mit anderen Vertragsstaaten aus (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). Dabei werden Eckwerte eines Steuerrulings, die sog. Rulingmeldungen (Templates) spontan ausgetauscht (Steueramtshilfegesetz vom 28. September 2012; StAHiG [SR 651.1] und Steueramtshilfeverordnung vom 23. November 2016; StAHiV [SR 651.11]).

Vom Austausch betroffen sind Steuerrulings ab dem Jahr 2010, welche am 1. Januar 2018 oder später Bestand haben und mindestens einen der nachfolgenden Punkte enthalten (Art. 10 i.V.m. Art. 9 StAHiV):

- Sie betreffen Sachverhalte nach Artikel 28 Absätze 2–4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), haben eine Steuerermässigung für Erträge aus Immaterialgütern oder vergleichbaren Rechten oder eine internationale Steuerauscheidung von Prinzipalgesellschaften zum Gegenstand;
- Sie haben mit grenzüberschreitendem Bezug Verrechnungspreise zwischen nahestehenden Personen oder eine Verrechnungspreismethodik zum Gegenstand, die die zuständige Schweizer Behörde ohne Beizug der zuständigen Behörden anderer Staaten festgelegt hat;
- Sie ermöglichen mit grenzüberschreitendem Bezug eine Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns, die in der Jahresrechnung und der Konzernrechnung nicht ersichtlich ist;
- Sie stellen fest, dass in der Schweiz oder im Ausland eine Betriebsstätte besteht oder nicht besteht oder welche Gewinne einer Betriebsstätte zugewiesen werden; oder
- Sie haben einen Sachverhalt zum Gegenstand, der die Ausgestaltung grenzüberschreitender Finanzierungsflüsse oder Einkünfte über schweizerische Rechtsträger an nahestehende Personen in anderen Staaten betrifft.

Ist ein Steuerruling einer dieser fünf Kategorien zuzuordnen (siehe obige Auflistung), wird es der Abteilung Informationsaustausch in Steuersachen (SEI) der ESTV übermittelt, sofern es sich beim jeweiligen Empfängerstaaten um einen Vertragsstaat des

Amtshilfeübereinkommen handelt (Art. 10 StAhiV). Die Verpflichtung zum spontanen Informationsaustausch besteht unabhängig davon, ob sich der dem Steuerruling zugrunde gelegte Sachverhalt verwirklicht hat.

Das eingereichte Ruling, welches zum spontanen Informationsaustausch qualifiziert, muss, die in den Abschnitten I.-IV. genannten Voraussetzungen und die folgenden **zwei Punkte** erfüllen:

- Passage: Kenntnsinahme, dass das vorliegende Steuerruling für den spontanen Informationsaustausch gemäss Art. 8 f. StAhiV qualifiziert und die Verpflichtung zum vollständigen und wahrheitsgemässen Austausch der Daten innert 60 Tagen seit Bestätigung des Steuerrulings;
- Einreichung des vollständig ausgefüllten Templates (siehe Anhang C: OECD BEPS Action 5 Template for the Exchange on Rulings) mit dem Steuerruling.

Wird das Steuerruling, welches zum spontanen Informationsaustausch qualifiziert, genehmigt, beantragt das Steueramt bei der ESTV einen Zugangscod für die Übermittlung der austauschpflichtigen Daten an die Informatik-Plattform SIA WDC zwecks Durchführung des spontanen Informationsaustauschs.

Der erwähnte Zugangscod wird der steuerpflichtigen Person bzw. deren Vertretung eingeschrieben eröffnet. Die steuerpflichtige Person bzw. deren Vertretung ist dafür besorgt, dass die austauschpflichtigen Rulingdaten innerhalb von 60 Tage nach Erhalt des Zugangscodes wahrheitsgemäss und vollständig der ESTV übermittelt werden (Art. 11 StAhiV i.V.m. Art. 12 StAhiV).

Werden die Daten unvollständig übermittelt, behält sich das Steueramt das Recht vor, die notwendigen Daten eigenhändig zu übermitteln. Jegliche Haftung seitens Steueramt wird ausgeschlossen.

## **IX. Zeitliche Geltung der Mitteilung**

Das vorliegende Merkblatt ersetzt das bisherige Ruling Merkblatt der Abteilung Juristische Personen und tritt per 07.09.2020 in Kraft.