



Steuerruling

StG 2 I; 130a; 136

DBG 123 I; 103, 108

Inhaltsverzeichnis

1.	Vorbemerkungen	2
2.	Definition und Zweck des Steuerrulings.....	2
3.	Abgrenzungen	2
3.1	Anfragen steuerplanerischer Natur.....	2
3.2	Allgemeine Auskünften.....	2
3.3	Einigung über unklare Sachverhaltselemente.....	3
3.4	Unzulässiges Steuerabkommen.....	3
3.5	Feststellungsverfügung	4
4.	Notwendige Angaben im Rahmen eines Antrags auf ein Steuerruling	4
5.	Zusicherung durch die Steuerverwaltung.....	5
6.	Verbindlichkeit des Steuerulings für die Steuerverwaltung	5
6.1	Individuell konkrete Auskunft.....	6
6.2	Zuständigkeit	7
6.2.1	Kantonale Steuerverwaltung	7
6.2.2	Einbezug der ESTV?.....	7
6.2.3	Vorgehen bei kantonsübergreifenden Sachverhalten.....	8
6.2.4	Zuständigkeit innerhalb der Steuerverwaltung.....	8
6.3	Erkennbarkeit der Unrichtigkeit des Steuerrulings	8
6.4	Dispositionen (Vertrauensbetätigung)	9
6.5	Keine Änderung der gesetzlichen Grundlagen.....	9
6.6	Interessenabwägung	9
7.	Wirkung des Steuerrulings.....	10
8.	Geltungsdauer / Widerruf des Steuerrulings	10
8.1	Änderung der gesetzlichen Grundlagen.....	10
8.2	Änderung der Praxis.....	10
8.2.1	Einmalige Sachverhalte.....	10
8.2.2	Dauersachverhalte	11
9.	Zeitraumen für die Behandlung von Rulinganträgen.....	11
10.	Kosten	12
11.	Literatur	12

1. VORBEMERKUNGEN

Die Steuerbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (StG 130a; DBG 123 I). Dies erfolgt üblicherweise im Veranlagungsverfahren gestützt auf die Angaben in der Steuererklärung.

Insbesondere bei rechtlich und wirtschaftlich bedeutenden Sachverhalten hat der betroffene Steuerpflichtige vielfach ein wesentliches Interesse, das Ergebnis der durch die Steuerbehörde vorzunehmenden Subsumtion für geplante Sachverhalte bereits **im Voraus** einschätzen zu können. Nicht selten macht der Steuerpflichtige nämlich sein Handeln von den zu erwartenden Rechts- bzw. Steuerfolgen abhängig. Daher ist die Steuerverwaltung sowohl unter dem Gesichtspunkt der **Kundennähe** als auch zwecks **Erleichterung der künftigen Veranlagungstätigkeit** bereit, eine Beurteilung der steuerrechtlich relevanten Fragestellungen auch vor Einreichung der Steuererklärung vorzunehmen. Die Steuerfolgen werden in solchen Fällen mit einem **Vorbescheid (sog. Steuerruling)** bestätigt.

2. DEFINITION UND ZWECK DES STEUERRULINGS

Das Steuerruling beinhaltet die **vorgängige Auskunft, Bestätigung oder Zusicherung** der Steuerverwaltung hinsichtlich der Besteuerung eines konkreten und vom Steuerpflichtigen dargelegten Sachverhalts im Rahmen des nachfolgenden Veranlagungsverfahrens, vorausgesetzt, dass dieser **Sachverhalt anschliessend wie dargelegt umgesetzt** wird.

Somit bezweckt das Steuerruling primär die **Schaffung von Rechtssicherheit** für den Steuerpflichtigen in Bezug auf die geplante Umsetzung eines konkreten Sachverhalts im Einzelfall. Zudem führt das Steuerruling aus Sicht der Steuerverwaltung gleichzeitig auch zu einer **Vereinfachung für das** nachfolgende **Veranlagungsverfahren**, indem der massgebende Sachverhalt vorgängig offengelegt und bereits auf seine steuerlichen Rechtsfolgen hin gewürdigt wird.

Das Steuerruling stellt einen **Realakt ohne Verfügungscharakter** dar.

3. ABGRENZUNGEN

3.1 Anfragen steuerplanerischer Natur

Es kann nicht Aufgabe der Steuerverwaltung sein, Steuerpflichtige im Hinblick auf geplante Geschäfte steuerlich zu beraten (**keine Variantenprüfung**). **Nicht behandelt** werden können deshalb **Anfragen**, die auf eine Antwort hinzielen, die **steuerplanerischer oder -beraterischer Natur** ist.

3.2 Allgemeine Auskünfte

Antworten auf zahlreiche Fragen zum Steuerklärungsverfahren und zur steuerlichen Beurteilung von typischen Sachverhalten ergeben sich aus der Konsultation des kantonalen Steuergesetzes und des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, der Ausführungsbestimmungen zum kantonalen Steuergesetz, den Verordnungen zum DBG sowie der Verwaltungsanweisungen des Kantons (Praxisfestlegungen der kantonalen

Steuerverwaltung) und des Bundes (Kreisschreiben und Rundschreiben der ESTV). Daneben besteht eine grosse Zahl von Formularen, Hilfsblättern, Wegleitungen und Merkblätter, die via Internet (www.stv.gr.ch) abgerufen oder bei der Steuerverwaltung Graubünden bezogen werden können.

Allgemeine Auskünfte zu Steuerfragen erteilen die kantonale Steuerverwaltung und die Gemeindesteuerämter. Als Gegenstand einer allgemeinen Auskunft eignen sich naturgemäss eher **einfache Fragestellungen**. Allgemeine Auskünfte sind **rechtlich unverbindlich** und geben keinen Anspruch darauf, dass im Einzelfall gemäss dieser Auskunft entschieden wird.

Allgemeine Anfragen können per E-Mail (info@stv.gr.ch) oder auch telefonisch (081 257 33 32) an die Steuerverwaltung gerichtet werden.

3.3 Einigung über unklare Sachverhaltselemente

Die Besteuerung knüpft sowohl an formelle wie auch an wirtschaftliche Vorgänge an, welche nicht immer leicht zu ermitteln sind. Unter dem Aspekt eines **ökonomischen Verwaltungshandelns** muss es möglich sein, sich im Veranlagungsverfahren – d.h. nach Verwirklichung des massgeblichen Sachverhalts – mit dem Steuerpflichtigen **auf** nur schwer zu ermittelnde **Sachverhaltselemente zu einigen**. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung können sich die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige **ausnahmsweise** «an Stelle einer amtlichen Untersuchung über Teile des steuerlich relevanten Sachverhalts einigen und zwar auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wenn über massgebende Tatsachen Unsicherheiten bestehen, die sich nur schwer oder mit unverhältnismässigem Aufwand beseitigen lassen»¹. Die Einigung darf sich damit nur auf einen unklaren Sachverhalt beziehen, **Auslegungsfragen** sind davon **ausgeschlossen**². Ausserdem darf die Einigung **nicht im Widerspruch zum materiellen Recht** stehen³.

Im Gegensatz zum Steuerruling ist Ziel einer solchen Einigung nicht, Rechtssicherheit zu schaffen, sondern eine **Verständigung über die Veranlagung** zu erzielen⁴.

3.4 Unzulässiges Steuerabkommen

Ein Steuerabkommen bezweckt, eine für einen konkreten Tatbestand geltende, **von den gesetzlichen Bestimmungen abweichende Regelung** hinsichtlich Bestand, Umfang oder Art der Erfüllung der Steuerpflicht zu treffen⁵. Ein Steuerabkommen ist somit ein **verwaltungsrechtlicher Vertrag**⁶. Ein verwaltungsrechtlicher Vertrag ist aber nur dann gültig, wenn eine hinreichende gesetzliche Grundlage besteht⁷. Eine solche ist weder in

¹ BGer 11.2.2010, 2C_296/2009, E. 3.1, in: StE 2010 A 21.14 Nr. 18; BGer 9.11.2007, 2C_75/2007, E. 4.3; BGer 23.1.2004, 2A.52/2003, E. 4.2.

² Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 299.

³ BGer 11.2.2010, 2C_296/2009, E. 3.1.

⁴ Baumgartner, S. 201.

⁵ BGer 23.1.2004, 2A.52/2003, E. 4.2.

⁶ BGer 10.12.2012, 2C_603/2012, E. 3.1.

⁷ BGer 11.2.2010, 2C_296/2009, E. 3.1, in: StE 2010 A 21.14 Nr. 18.

der kantonalen Steuergesetzgebung noch im DBG vorgesehen. **Steuerabkommen** sind somit im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer **nicht zulässig bzw. nichtig**⁸.

Basierend auf dem Legalitätsprinzip hat das Steuerruling daher im Einklang mit den anwendbaren materiell-rechtlichen Steuernormen zu stehen; ist dies offensichtlich nicht der Fall (vgl. dazu Ziffer 6.3), ist von einem ungültigen Steuerabkommen auszugehen und der **Vertrauensschutz entfällt**⁹.

3.5 Feststellungsverfügung

Das Steuerruling als vorgängige Auskunft bzw. Zusicherung seitens der Steuerverwaltung stellt einen **Realakt ohne Verfügungscharakter** dar. Damit ist es **nicht anfechtbar**¹⁰.

Selbständig **anfechtbare Feststellungsverfügungen** werden nur in folgenden Fällen erlassen:

- Feststellung der Steuerpflicht und Steuerzugehörigkeit bei Aufenthalt oder Domizilnahme im Kanton (Steuerhoheitsentscheid; vgl. StG 136 I);
- Gewährung der Steuerbefreiung für juristische Personen (Steuerbefreiungsentscheid; vgl. StG 136 I);
- Feststellung des Veranlagungsortes bei ungewisser oder streitiger Zuständigkeit (vgl. DBG 108).

Die Rechtskraft einer solchen Feststellungsverfügung hat zur Folge, dass auf die darin geregelten Fragen im anschliessenden Veranlagungsverfahren nicht mehr zurückgekommen werden kann. Vorbehalten bleibt eine Revision nach StG 141 f. bzw. DBG 147 f.

Im Gegensatz zum Erlass der erwähnten Feststellungsverfügungen besteht bei einem Rulingantrag **kein rechtlicher Anspruch auf eine Beurteilung** durch die Steuerverwaltung. Sind die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt, wird die Steuerverwaltung aber in aller Regel Rulinganfragen behandeln.

4. NOTWENDIGE ANGABEN IM RAHMEN EINES ANTRAGS AUF EIN STEUERRULING

Damit die Steuerverwaltung auf einen Rulingantrag eintritt, benötigt die sie folgende **schriftlichen Angaben**:

- a) Identität der betroffenen Person(en);
- b) Vollständige und detaillierte Darstellung des Sachverhalts;
- c) Darstellung der eigenen steuerrechtlichen Beurteilung;
- d) Konkreter Antrag für die steuerrechtliche Behandlung.

⁸ BGer 10.12.2012, 2C_603/2012, E. 3.1 mit weiteren Hinweisen; Oesterhelt, Steuerabkommen, S. 846. Vogelsang, S. 8; Broger/Aebi, S. 610.

⁹ Oesterhelt, Steuerabkommen, S. 848.

¹⁰ Morf/Müller/Amstutz, S. 813 f.

Die **vollständige und systematische Darstellung des Sachverhalts**, die Zusammenfassung des Inhalts von Verträgen sowie eine **qualifizierte eigene steuerrechtliche Beurteilung** aufgrund der vorhandenen Rechtsquellen ermöglichen eine rasche und zuverlässige Behandlung durch die Steuerverwaltung. Dadurch können Rückfragen vermieden werden. Ebenso erleichtern und beschleunigen **graphische Darstellungen** von rechtlichen Strukturen (Ist-/Soll-Struktur) und **Organigramme** die Bearbeitung.

Es ist nicht Aufgabe der kantonalen Steuerverwaltung, selbst zu prüfen, welche Steuerfragen sich stellen können. Wenn die in Frage kommenden Steuern nicht ausdrücklich genannt werden, ist in der Regel davon auszugehen, dass ein Rulingantrag sich auf die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer bezieht. Mehrwertsteuer, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer auf Ebene der Gesellschaft sind mangels Zuständigkeit von einem Steuerruling der kantonalen Steuerverwaltung ausgeschlossen (vgl. Ziffer 6.2). Dasselbe gilt auch für Fragen der Handänderungs- und Liegenschaftsteuer, deren Beurteilung in die Zuständigkeit der betreffenden Gemeinde fällt. Rulinganträge im Zusammenhang mit diesen kommunalen Steuern sind direkt an die betreffende Gemeinde zu richten.

5. ZUSICHERUNG DURCH DIE STEUERVERWALTUNG

Der innerhalb der Steuerverwaltung zuständige Mitarbeiter prüft den Rulingantrag und bespricht diesen mit dem direkten Vorgesetzten und/oder dem Rechtsdienst. Ist die Steuerverwaltung aufgrund ihrer Beurteilung der Meinung, dass die Subsumtion des geschilderten Sachverhalts korrekt erfolgte, bestätigt sie ihr Einverständnis mit den im Antrag des Steuerpflichtigen dargestellten Steuerfolgen i.d.R. durch **Gegenzeichnung der Anfrage** mit dem Vermerk „einverstanden“ und allenfalls notwendigen zusätzlichen Bemerkungen und Bedingungen. Die Unterzeichnung erfolgt durch den zuständigen Sachbearbeiter und i.d.R. dessen direkten Vorgesetzten oder einen Mitarbeiter des Rechtsdiensts (Anwendung des 4-Augen-Prinzips; vgl. Ziffer 6.2.4).

Mit der Gegenzeichnung gibt die Steuerverwaltung die Zusicherung hinsichtlich der Steuerfolgen des dargelegten Sachverhalts. Bei der nachfolgenden Veranlagung prüft die Steuerverwaltung daher üblicherweise¹¹ nur noch, ob der tatsächlich umgesetzte dem unterbreiteten Sachverhalt entspricht. Ist dies der Fall, erfolgt die Veranlagung entsprechend der im unterzeichneten Steuerruling vorgesehenen Subsumtion. Diese **Kontrolle der Umsetzung des Sachverhalts** im Rahmen des Veranlagungsverfahrens obliegt dem zuständigen Sachbearbeiter (allenfalls unter Beiziehung des Vorgesetzten oder des Rechtsdienstes).

6. VERBINDLICHKEIT DES STEUERULINGS FÜR DIE STEUERVERWALTUNG

Ein Steuerruling ist **grundsätzlich** im nachfolgenden Veranlagungsverfahren für die Steuerverwaltung **verbindlich**. Erfolgt die Umsetzung des fraglichen Sachverhalts wie im Steuerruling vorgesehen und erweist sich die erteilte Auskunft sachlich als zutreffend, besteht für die Steuerverwaltung kein Anlass, im Veranlagungsverfahren von ihr abzu-

¹¹ Die Steuerverwaltung kann ohne weiteres auch eine Prüfung der materiellen Richtigkeit des Steuerrulings vornehmen (bspw. bei einer in der Zwischenzeit erfolgten Gesetzesänderung; vgl. Ziff. 6.5).

weichen. Aber auch **unrichtige Zusicherungen** der Steuerverwaltung können nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung Rechtswirkungen entfalten (**Schutz des Vertrauens in unrichtige behördliche Auskünfte**)¹², wenn

- die Steuerverwaltung ohne Vorbehalt einem Steuerpflichtigen eine Auskunft in Bezug auf einen konkreten, korrekt und vollständig dargelegten Sachverhalt erteilt hat (individuell konkrete Auskunft; Ziffer 6.1);
- die Steuerverwaltung für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder wenn sie der Bürger aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte (Zuständigkeit; Ziffer 6.2);
- der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der behördlichen Auskunft nicht ohne weiteres erkennen konnte (Erkennbarkeit der Unrichtigkeit der Auskunft; Ziffer 6.3);
- der Steuerpflichtige im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können (Dispositionen; Ziffer 6.4);
- die gesetzliche Grundlage seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (gesetzliche Grundlage; Ziffer 6.5);
- der Schutz des Vertrauens in die unrichtige Auskunft höher zu gewichten ist als das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung (Interessenabwägung; Ziff. 6.6).

Nachfolgend werden die einzelnen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Anspruchs auf Vertrauensschutz präzisiert.

6.1 Individuell konkrete Auskunft

Eine behördliche Auskunft ist nur dann geeignet, eine Vertrauensgrundlage zu schaffen, wenn sie einem Rechtsuchenden direkt, einen **konkreten Sachverhalt** betreffend und **vorbehaltlos** erteilt wurde¹³. Für das Steuerruling bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige einen konkreten Sachverhalt der Steuerverwaltung **schriftlich** zur Prüfung vorlegen muss. Hierbei hat er die **rechtserheblichen Tatsachen offen zu legen** und darf **keine Unterlassungen** vornehmen¹⁴. Eine allfällige Zusicherung der Steuerverwaltung kann somit **nur für den geschilderten Sachverhalt verbindlich** sein¹⁵.

Entscheidet sich der Steuerpflichtige, das betreffende Rechtsgeschäft unter geänderten Voraussetzungen zu realisieren oder ändern sich die Umstände im Laufe der Zeit, kann die von der Steuerverwaltung erteilte Auskunft **keine Vertrauensgrundlage** mehr bilden. Für die geänderten Umstände ist **erneut ein Steuerruling** bei der Steuerverwaltung einzuholen¹⁶. Dies gilt auch dann, wenn die Änderungen im Sachverhalt mutmasslich zu keiner anderen Beurteilung des Rulingsantrages durch die Steuerverwaltung führen werden.

Die Auskunftserteilung hat zudem **vorbehaltlos** zu erfolgen. Bringt die Steuerverwaltung explizit oder implizit zum Ausdruck, dass sie sich noch nicht definitiv festlegen will,

¹² Statt vieler: BGE 131 V 472 E. 5; BGE 121 II 473 E. 2c.

¹³ BGer 26.2.2007, 2A.279/2006, E. 3.3.; BGer 9.8.2002, 2A.75/2002, E. 4.6.

¹⁴ VGer ZH vom 25.8.2010, in: ZStP 4/2010, S. 345, E. 3.1.

¹⁵ BGer 20.3.2003, 2A.454/2002, E. 2.2.

¹⁶ Oesterhelt, Steuerabkommen, S. 847.

wird dadurch noch **kein Vertrauensschutz** begründet. Dies trifft insbesondere auf mündliche Stellungnahmen der Steuerverwaltung zu, die in Erwartung eines schriftlichen Rulingantrages des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bringt die Steuerverwaltung dagegen keinen Vorbehalt im Steuerruling an, darf der Steuerpflichtige davon ausgehen, dass sich der geschilderte Sachverhalt der Steuerverwaltung vollständig und verständlich erschliesst. Es ist an der Steuerverwaltung, gegebenenfalls entweder weitere Informationen über die geplante Sachverhaltsumsetzung einzuverlangen oder einen entsprechenden Vorbehalt anzubringen¹⁷.

6.2 Zuständigkeit

6.2.1 Kantonale Steuerverwaltung

Das Steuerruling muss von der zuständigen Steuerbehörde gewährt werden. Mit Bezug auf die Einkommens- und Gewinnsteuern ist dies die **kantonale Steuerverwaltung**, sofern eine Steuerpflicht im Kanton Graubünden besteht. Dies gilt nach DBG 105 I **auch für die direkte Bundessteuer** (Hauptsteuerdomizil im Kanton Graubünden). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ist nur für Rulings im Bereich der Verrechnungssteuer, Stempelabgaben und Mehrwertsteuer zuständig.

6.2.2 Einbezug der ESTV?

Die ESTV hat grundsätzlich keine Befugnis zur verbindlichen Feststellung bezüglich der steuerlichen Behandlung geplanter Sachverhalte im Sinne eines Steuerrulings¹⁸. Steuerrulings der ESTV im Bereich der Einkommens- und Gewinnsteuern vermögen die kantonale Steuerverwaltung somit nicht zu binden¹⁹. Umgekehrt hat ein von der kantonalen Steuerverwaltung erteiltes Steuerruling für die direkte Bundessteuer grundsätzlich auch dann Bindungswirkung, wenn die ESTV nicht involviert wurde²⁰. Das gilt auch dann, wenn das Ruling für eine Gesellschaft eingeholt wird, die für kantonale Steuerzwecke dem Holdingprivileg unterliegt, da auch in diesem Fall die kantonale Steuerverwaltung Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer ist²¹.

Eine Ausnahme besteht nur für Rulings betreffend die Besteuerung sog. Prinzipal-Gesellschaften, die durch die ESTV zu genehmigen sind²².

Stösst die ESTV im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit auf ein Steuerruling, dessen Inhalt sie für nicht bundesrechtskonform hält, kann sie sich gestützt auf DBG 103 I lit. d die betreffende Veranlagungsverfügung eröffnen lassen. Dagegen kann die ESTV Beschwer-

¹⁷ VGer ZH vom 25.8.2010, in: ZStP 4/2010, S. 345, E. 3.1 ff.

¹⁸ BGer 24.8.2015, 2C_529/2014, E. 3.3.2.; BGer 24.8.2015, 2C_807/2014, E. 3.4.2.

¹⁹ BGE 138 II 545 E. 2.2.

²⁰ BGer 24.8.2015, 2C_529/2014, E. 3.3.2.; BGer 24.8.2015, 2C_807/2014, E. 3.5; Oesterhelt, Steuerabkommen, S. 847; St. Oesterhelt, Bindungswirkung, S. 192; Broger/Aebi, S. 607 und 610; Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 330.

²¹ Morf/Müller/Amstutz, S. 814.

²² Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV vom 18.12.2001 betreffend internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften, Ziff. 5.

de an das Verwaltungsgericht erheben (DBG 141 I). Die ESTV wird die Veranlagung aber nur dann umstossen können, wenn zumindest eine der genannten Voraussetzungen für die Verbindlichkeit des Steuerrulings²³ nicht erfüllt ist²⁴. Andernfalls ist sie – wie dargelegt – an das Steuerruling gebunden.

6.2.3 Vorgehen bei kantonsübergreifenden Sachverhalten

Bei **kantonsübergreifenden Sachverhalten** ist ein erster Rulingantrag im Sitz- bzw. Wohnsitzkanton des Steuerpflichtigen einzureichen. Nach der Genehmigung durch diesen Kanton kann der Steuerpflichtige dann das betreffende Steuerruling den übrigen involvierten Kantonen unterbreiten mit dem Antrag, sich der steuerlichen Würdigung des Sachverhalts durch Sitz- resp. Wohnsitzkanton anzuschliessen. Eine **Bindungswirkung** für die Beurteilung des Sachverhalts mit Bezug auf die kantonalen Steuern anderer betroffener Kantone **begründet das Steuerruling** aufgrund fehlender Zuständigkeit des Sitz- bzw. Wohnsitzkantons indes **nicht**.

Bei kantonsübergreifenden Konstellationen ist u.U. der **Einbezug der ESTV** sinnvoll, da dadurch eine höhere Akzeptanz des Steuerrulings durch die übrigen involvierten Kantone erreicht werden kann²⁵.

6.2.4 Zuständigkeit innerhalb der Steuerverwaltung

Innerhalb der kantonalen Steuerverwaltung ist grundsätzlich der den betreffenden Steuerpflichtigen veranlagende Sachbearbeiter für die Beurteilung des Rulingantrags zuständig. Bei einfacheren Sachverhalten von geringer Tragweite, die klare Rechtsfragen beinhalten (z.B. einfache Umstrukturierungen), kann dieser selbständig einen Entscheid fällen, ohne den Rulingantrag dem direkten Vorgesetzten zu unterbreiten. Alle anderen Rulinganfragen sind dem direkten Vorgesetzten vorzulegen; allenfalls ist der Rechtsdienst beizuziehen. In diesen Fällen erfolgt die Gegenzeichnung des Rulingantrags durch den zuständigen Sachbearbeiter und i.d.R. dessen direkten Vorgesetzten oder einen Mitarbeiter des Rechtsdiensts (Anwendung des 4-Augen-Prinzips).

6.3 Erkennbarkeit der Unrichtigkeit des Steuerrulings

Ein Steuerruling kann nur dann eine Vertrauensgrundlage bilden, wenn die **Unrichtigkeit** der Zusicherung durch die Steuerverwaltung **nicht** ohne weiteres bekannt war bzw. **hätte erkannt werden müssen**. Demnach wird der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen auf den Bestand des Steuerrulings nur dann geschützt, wenn er dessen Unrichtigkeit auch bei Anwendung der gehörigen Sorgfalt nicht hätte erkennen müssen. Dabei sind dem Steuerpflichtigen die **Fachkenntnisse** seines allfälligen Beraters **zuzurechnen**. Von einer Fachperson darf erwartet werden, dass diese die materielle Gesetzeswidrigkeit eines Steuerrulings erkennt²⁶. Wird ein Steuerberater beigezogen, kann zudem eine publizierte, konstante Rechtsprechung des Bundesgerichts geeignet sein, die Vertrau-

²³ vgl. Ziffer 6.

²⁴ Broger/Aebi, S. 608; Morf/Müller/Amstutz, S. 816; Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 331.

²⁵ Morf/Müller/Amstutz, S. 814; Vogelsang, S. 9.

²⁶ Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 311.

ensgrundlage zu zerstören. Dies ist dann der Fall, wenn sich die Rechtsprechung ohne weiteres auf das Steuerruling übertragen lässt, wodurch dieses „offensichtlich unrichtig“ ist²⁷.

6.4 Dispositionen (Vertrauensbetätigung)

Einen Anspruch auf die Bindung der Steuerverwaltung an das Steuerruling hat der Steuerpflichtige nur, wenn er aufgrund des Steuerrulings **Dispositionen** getätigt hat, die **nicht leicht wieder rückgängig** gemacht werden können. Eine solche Disposition kann in einem **Handeln** (z.B. Durchführung einer Transaktion) oder **Unterlassen** (z.B. Verzicht auf Wegzug) bestehen²⁸.

Dabei ist zu beachten, dass nur diejenigen **Dispositionen** relevant sind, die **nach der Zusicherung** der Steuerverwaltung getätigt wurden. Hatte der Steuerpflichtige bereits vor der Zusicherung mit der Umsetzung des Sachverhaltes begonnen und dabei Dispositionen getätigt, welche nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden können, so trägt er dieses Risiko selbst²⁹. Das Steuerruling ist daher zwingend einzuholen, **bevor die rechtserheblichen Sachverhaltselemente umgesetzt werden**³⁰.

Solange der Steuerpflichtige noch **keine Disposition** getroffen hat, kann die Steuerverwaltung das **Steuerruling** bspw. aufgrund der Unrichtigkeit der Auskunft oder einer Praxisänderung jederzeit ohne weiteres **widerrufen** oder ändern³¹.

6.5 Keine Änderung der gesetzlichen Grundlagen

Das Steuerruling steht unter dem Vorbehalt einer Änderung der gesetzlichen Grundlagen. Ändern sich diese, ist die Steuerverwaltung ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung **nicht mehr an das Steuerruling gebunden** und der Steuerpflichtige kann sich nicht mehr auf den Vertrauensschutz berufen. Ein **expliziter Vorbehalt** der Steuerverwaltung im Steuerruling im Hinblick auf eine mögliche künftige Änderung der Rechtslage ist **nicht erforderlich**; ein solcher gilt stillschweigend. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Steuerruling einen einmaligen Sachverhalt (z.B. Veräusserung eines Vermögenswerts; Umstrukturierung eines Unternehmens etc.) oder einen Dauersachverhalt (z.B. Abgrenzung private Tätigkeit zu selbständiger Erwerbstätigkeit; Fragen der interkantonalen oder internationalen Steuerauscheidung etc.) betrifft³².

6.6 Interessenabwägung

Ein überwiegendes öffentliches Interesse an der richtigen Rechtsanwendung kann gegenüber dem Vertrauensschutz Vorrang haben. Für die Interessenabwägung ist im Einzelfall zu prüfen, ob das öffentliche Interesse an der Durchsetzung des materiell richtigen Steuerrechts höher zu gewichten ist als der Vertrauensschutz. Als Folge der Bedeu-

²⁷ vgl. BGer 1.11.2000, 2A.46/2000, E. 3d; Oesterhelt, Steuerabkommen, S. 848.

²⁸ Oesterhelt, Steuerabkommen, S. 847.

²⁹ BGer 20.3.2003, 2A.454/2002, E. 2.2.

³⁰ VGer ZH 25.8.2010, in: ZStP 2010, S. 345 ff.; Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 312.

³¹ vgl. BGer 1.7.2011, 2C_20/2011, in: StE 2011 A 21.14.

³² Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 325 ff.

tion des Legalitätsprinzips im Steuerrecht ist der **Vertrauensschutz** in diesem Bereich jedoch **nur mit Zurückhaltung** zu gewähren. Eine vom Gesetz abweichende Behandlung eines Steuerpflichtigen kann nur in Betracht fallen, wenn die **Voraussetzungen des Vertrauensschutzes klar und eindeutig erfüllt** sind. Einem Steuerpflichtigen darf aufgrund einer unrichtigen Auskunft oder einer bis anhin tolerierten gesetzwidrigen Behandlung nicht ein Vorteil erwachsen, der zu einer krassen Ungleichbehandlung führen würde³³.

Überwiegt in einem konkreten Einzelfall das öffentliche Interesse an der richtigen Rechtsanwendung gegenüber dem Vertrauensschutz und weicht die Steuerverwaltung daher im Veranlagungsverfahren zulässigerweise von der im Steuerruling umschriebenen steuerlichen Beurteilung eines Sachverhaltes ab, kann der Steuerpflichtige u.U. für allfällig erlittene Nachteile einen Schadenersatzanspruch geltend machen³⁴.

7. WIRKUNG DES STEUERRULINGS

Sind die erwähnten Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt, erfolgt die Veranlagung entsprechend der im Steuerruling festgelegten steuerlichen Beurteilung, selbst wenn sich diese im Nachhinein als unrichtig erweisen sollte.

8. GELTUNGSDAUER / WIDERRUF DES STEUERRULINGS

8.1 Änderung der gesetzlichen Grundlagen

Diesbezüglich kann auf Ziffer 6.5 verwiesen werden. Der Vertrauensschutz fällt mit dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung dahin. Ein **Widerruf** des Steuerrulings durch die Steuerverwaltung ist **nicht notwendig**.

8.2 Änderung der Praxis

8.2.1 Einmalige Sachverhalte

Es stellt sich die Frage, ob eine Praxisänderung (oder eine Änderung der Rechtsprechung) den Vertrauensschutz des bestehenden Steuerrulings aufzuheben vermag. Eine sachlich begründete Praxisänderung verstösst für sich alleine nicht gegen Treu und Glauben. Das Bundesgericht anerkennt daher gegenüber Praxisänderungen per se keinen allgemeinen Vertrauensschutz³⁵. Sofern sich der Steuerpflichtige aber auf ein Steuerruling berufen kann, überwiegt hingegen der Vertrauensschutz. Eine **blasse Praxisänderung vermag** daher den sich aus dem Steuerruling ergebenden **Vertrauensschutz** ohne Änderung der materiellen Rechtsgrundlage **nicht aufzuheben**. Dies gilt

³³ vgl. zum Ganzen u.a. BGer 5.5.2011, 2C_947/2010, E. 3.1; BGer 21.5.2010, 2C_842/2009, E. 3.2; VGU 13 27, E. 3a.

³⁴ vgl. BGer 1.7.2011, 2C_20/2011, E. 3.3.3, in: ASA 80, S. 681; Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 703; Baumgartner, S. 205.

³⁵ BGE 135 I 79; BGE 133 I 96.

auch für eine Änderung der Rechtsprechung³⁶, selbst wenn eine solche durch das Bundesgericht erfolgt.

Setzt also der Steuerpflichtige den von ihm im Steuerruling dargelegten einmaligen Sachverhalt vor der Praxisänderung um, gewährt ihm das Steuerruling folglich den Vertrauensschutz. Dies bedeutet, dass die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen trotz geänderter Praxis entsprechend den im Steuerruling umschriebenen Steuerfolgen zu veranlassen hat³⁷.

Sofern bei einmaligen Sachverhalten die Disposition erfolgt ist, ist ein **Widerruf** oder eine Änderung des Steuerrulings zu Ungunsten des Steuerpflichtigen gestützt auf eine Praxisänderung oder eine Änderung der Rechtsprechung daher **nicht zulässig**.

Ist die Disposition im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht getätigt worden, ist das Steuerruling durch die Steuerverwaltung zu widerrufen, damit der Vertrauensschutz bezogen auf den geplanten, aber noch nicht umgesetzten Sachverhalt entfällt. Der zuständige Sachbearbeiter teilt dem Steuerpflichtigen den Widerruf des Steuerrulings nach Rücksprache mit dem direkten Vorgesetzten **schriftlich** mit.

8.2.2 Dauersachverhalte

Bei Dauersachverhalten gelten grundsätzlich dieselben Feststellungen wie bei einmaligen Sachverhalten. Besonderheiten ergeben sich bei Steuerrulings, welche sich auf wiederkehrende Dispositionen beziehen. Solche Steuerrulings geniessen Vertrauensschutz, bis sie von der Steuerverwaltung **für die Zukunft widerrufen** werden. Ein Widerruf mit Wirkung für die Vergangenheit ist nicht zulässig. Der Widerruf des Steuerrulings ist dem Steuerpflichtigen vom zuständigen Sachbearbeiter nach Rücksprache mit dem direkten Vorgesetzten **schriftlich mitzuteilen**. Mit dem Widerruf des Steuerrulings wird dem Steuerpflichtigen für zukünftige Dispositionen die Vertrauensgrundlage entzogen³⁸.

Aufgrund des Verhältnismässigkeitsprinzips ist dem Steuerpflichtigen bei Dauersachverhalten eine **angemessene Frist bis zur Rechtswirksamkeit des Widerrufs** zu gewähren (z.B. auf die nächste Steuerperiode), um seine Strukturen oder Dispositionen ohne negative Steuerfolgen an die neuen steuerlichen Gegebenheiten aufgrund der geänderten Praxis oder Rechtsprechung anzupassen³⁹.

9. ZEITRAHMEN FÜR DIE BEHANDLUNG VON RULINGANTRÄGEN

Rulinganträge sind durch die Steuerverwaltung speditiv zu behandeln, eine Beurteilung sollte **grundsätzlich innerhalb von vier Wochen** vorgenommen werden. Bei komple-

³⁶ Morf/Müller/Amstutz, S. 815; BGE 103 Ib 202.

³⁷ Schreiber/Jaun/Kobierski, S. 328.

³⁸ Morf/Müller/Amstutz, a.a.O., S. 816; Oesterhelt, Bindungswirkung, S. 192; Schreiber/Jaun/Kobierski, a.a.O., S. 329.

³⁹ BGer 24.8.2015, 2C_807/2014, E. 5.2; Vogelsang, a.a.O., S. 10; Morf/Müller/Amstutz, a.a.O., S. 816; Oesterhelt, Bindungswirkung, S. 192; Schreiber/Jaun/Kobierski, a.a.O., S. 329.

nen Problemstellungen oder bei unvollständigen Unterlagen kann die Behandlungsdauer länger ausfallen.

10. KOSTEN

Die Beurteilung von Rulinganträgen erfolgt grundsätzlich **kostenlos**.

11. LITERATUR

Ivo P. Baumgartner, Möglichkeiten und Grenzen von Steuer-Rulings, in: Steuern und Recht – Steuerrecht, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, S. 197 ff.

Urban Broger/Lukas Aebi, Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings für die direkte Bundessteuer, in: Der Schweizer Treuhänder 2013/9, S. 605 ff.

Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010

Catherine Morf/Andreas Müller/Therese Amstutz, Schweizer Steuerruling – Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, in: Der Schweizer Treuhänder 2008/10, S. 813 ff.

Stefan Oesterhelt, Bindungswirkung kantonale Steuerrulings gegenüber ESTV, in: StR Nr. 3/2013, S. 188 ff. (zitiert: Oesterhelt, Bindungswirkung)

Stefan Oesterhelt, Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, in: Der Schweizer Treuhänder 2013/11, S. 846 ff. (zitiert: Oesterhelt, Steuerabkommen)

René Schreiber/Roger Jaun/Marlene Kobierski, Steuerruling – Eines systematische Auslegung unter Berücksichtigung der Praxis, in: ASA 80, S. 293 ff.

Marc Vogelsang, BGE 2C_708/2011 vom 5.10.2012: Inkonsistenzen in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Betriebsstätten und Steuerrulings, in: Jusletter 25.3.2013