



Spontaner Informationsaustausch über Steuerrulings

Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 5 und Auswirkungen für die Schweiz

SAMUELE VORPE*

Der Aktionsplan BEPS («Base Erosion and Profit Shifting») der OECD und der G20 bezweckt das international koordinierte Vorgehen gegen legale Steuervermeidung in multinationalen Unternehmen. Aktionspunkt 5 dieses Aktionsplans hat insbesondere die Einführung eines verbindlichen spontanen Informationsaustausches über Rulings betreffend präferenzielle Steuerregimes und Vereinbarungen über Verrechnungspreise zwischen verbundenen Gesellschaften zum Gegenstand. Wenn der Bundesrat die totalrevidierte StAhiV per 1. Januar 2017 in Kraft setzt, werden in Zukunft Rulings in vielen Fällen den ausländischen Behörden spontan zugestellt werden müssen. Damit wird es für Gesellschaften immer schwieriger, ihre Gewinne in Staaten mit Steuerprivilegien zu verschieben.

Le plan d'action BEPS (« Base Erosion and Profit Shifting ») de l'OCDE et du G20 a pour but une action internationale coordonnée contre l'évasion fiscale au niveau des entreprises multinationales. L'action 5 de ce plan a en particulier pour objet l'introduction d'un échange spontané obligatoire d'informations sur les décisions relatives à des régimes préférentiels et les accords relatifs aux prix de transfert entre des sociétés apparentées. Si le Conseil fédéral met en vigueur au 1^{er} janvier 2017 l'OAAF qui a fait l'objet d'une refonte totale, les rulings devront à l'avenir être transmis spontanément aux autorités étrangères dans de nombreux cas. Il deviendra ainsi de plus en plus difficile pour les sociétés de transférer leurs bénéfices dans des pays où elles bénéficient de privilèges fiscaux.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 - A. BEPS-Projekt
 - B. Vorgaben gemäss BEPS-Aktionspunkt 5
- II. Arten von Rulings
 - A. Rulings gemäss BEPS-Aktionsplan
 1. Definition von Ruling
 2. Individuelle Rulings
 3. Allgemeine Rulings
 - B. Rulings nach schweizerischem Recht
 1. Allgemeine Definition von Ruling
 2. Zuständige Behörde
 3. Form der Auskünfte
 4. Geltungsdauer der Rulings
 - C. Vergleich der Definitionen
- III. Kategorien von Rulings, die dem spontanen Informationsaustausch unterliegen
 - A. Rulings betreffend präferenzielle Steuerregimes
 1. Filtermethode des FHTP
 2. Filterkriterium 1
 3. Filterkriterium 2
 4. Filterkriterium 3
 - B. Unilaterale Rulings bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Bereich der Verrechnungspreise
 - C. Grenzüberschreitende Rulings zu negativen Gewinnberichtigungen
 - D. Rulings betreffend Betriebstätten
 - E. Rulings betreffend Durchlaufgesellschaften zwischen nahestehenden Unternehmen
 - F. Andere Arten von Rulings
- IV. Informationsempfänger
 - A. Betroffene Staaten
 - B. Bei verbundenen Gesellschaften
 - C. Bei Betriebsstätten
 - D. Bei Durchlaufgesellschaften
- V. Gesetzliche Grundlagen für die Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs
 - A. Rechtlicher Rahmen in der Schweiz
 - B. Spontaner Informationsaustausch gemäss Amtshilfeübereinkommen
 - C. Änderungen des StAhiG vom 18. Dezember 2015
 1. Notwendigkeit einer Verordnung des Bundesrates
 2. Anspruch auf rechtliches Gehör und Anspruch auf eine Beschwerde an eine Gerichtsbehörde
 3. Verwendung von Informationen aus dem Ausland nach schweizerischem Recht
 - VI. Intertemporale Aspekte
 - A. BEPS-Projekt
 - B. Schweizerisches Recht
 - VII. Gegenstand des Informationsaustauschs
 - VIII. Vom Informationsaustausch betroffene Steuern
 - IX. Schlussfolgerungen

I. Einleitung

A. BEPS-Projekt

Im Jahr 2013 haben die Mitgliedstaaten der OECD und der G20 den Aktionsplan «*Base Erosion and Profit Shifting*» (BEPS) verabschiedet, um den durch die Überführung von Unternehmenserträgen in Niedrigsteuerländer ausgelösten Schwund von Steuersubstrat aktiv zu bekämpfen.¹ Der BEPS-Aktionsplan richtet sich gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und zielt darauf

* SAMUELE VORPE, Leiter des Kompetenzzentrums für Steuern, SUPSI, Manno, TI.

¹ Vgl. OECD, Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2013 (zit. Plan d'action BEPS OECD), 1 ff.

ab, Unternehmensgewinne am Ort der Wertschöpfung zu besteuern.²

Der BEPS-Aktionsplan umfasst 15 Aktionspunkte, die sich in drei Bereiche aufteilen lassen: (i) die Harmonisierung von innerstaatlichen Vorschriften, die einen Einfluss auf grenzüberschreitende Tätigkeiten von Unternehmen haben, (ii) die Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Standards und (iii) die Verbesserung der Transparenz und der Rechtssicherheit.³ Die OECD hat die Abschlussberichte zu den einzelnen Aktionspunkten am 5. Oktober 2015 publiziert.⁴

Gegenstand der vorliegenden Ausführungen ist BEPS-Aktionspunkt 5, soweit er den spontanen Informationsaustausch betrifft. Er baut auf den vom «*OECD Forum über schädliche Steuerpraktiken*» («*Forum on Harmful Tax Practices*», FHTP) im Jahr 1998⁵ begonnenen Arbeiten auf. Diese haben zum Ziel, schädlichen Steuerpraktiken entgegenzuwirken und die steuerliche Transparenz (d.h. die Amtshilfe zwischen den Steuerbehörden) mit Bezug auf die Besteuerung multinationaler Unternehmen zu verbessern.⁶

B. Vorgaben gemäss BEPS-Aktionspunkt 5

Im Abschlussbericht 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 5 (nachfolgend «*Abschlussbericht 2015*») hat die OECD fünf Kategorien von verbindlichen, zwischen Steuerbe-

hörden und Steuerpflichtigen vereinbarten Steuervorbescheiden (nachfolgend «*Rulings*») identifiziert, für die ein zwingender spontaner Informationsaustausch vorgesehen ist.⁷ Diese Rulings beinhalten verbindliche Steuerauskünfte und wurden erteilt⁸

1. im Zusammenhang mit einem präferenziellen Steuerregime (III.A.),
2. im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen (einschliesslich den «*Advance Pricing Arrangements*»; APA)⁹ und/oder Grundprinzipien der grenzüberschreitenden Verrechnungspreisgestaltung (III.B.),
3. um eine Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinns zu ermöglichen, sofern dieser Umstand in der Jahresrechnung nicht ersichtlich ist (III.C.),
4. im Zusammenhang mit Betriebsstätten (III.D.),
5. in Bezug auf grenzüberschreitende Leistungsflüsse zwischen nahestehenden Unternehmen (sog. «*related party conduits*») (III.E.).

² OECD Report, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015 (zit. OECD-Final Report, Action 5 BEPS), 3; OECD, Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, 2014 (zit. Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS), 3.

³ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), 3; vgl. auch Plan d'action BEPS OECD (FN 1), 15 ff., 19 ff., 22 ff.

⁴ Siehe OECD, Medienmitteilung vom 5. Oktober 2015, L'OCDE présente les mesures issues du Projet BEPS OCDE/G20 qui sont examinées lors de la réunion des ministres des Finances du G20, Internet: <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps.htm> (Abruf 4.6.2016).

⁵ OECD Report, Concurrence fiscale dommageable: un problème mondial, 1998 (zit. Rapport OECD, Concurrence fiscale dommageable 1998), 1 ff.

⁶ BEPS-Aktionspunkt 5 befasst sich ausserdem damit, die auf die Staaten, die sich mit einer «*patent box*» ausstatten wollen oder damit ausgestattet sind, anwendbaren internationalen Standards zu definieren. Zu diesem Thema siehe ROBERT J. DANON, La troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) – Une analyse des mesures en faveur de la recherche et du développement (R&D), FStR 2015, 276 ff., 308 ff.; SAMUELE VORPE, Le misure di promozione fiscale in favore delle attività di ricerca e sviluppo, RtiD II-2015, 715 ff. – OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 89; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 35.

⁷ Man geht davon aus, dass der Begriff *verbindlich* («*compulsory*») eine Pflicht zum spontanen Informationsaustausch einführt, wenn die von der OECD gestellten Bedingungen erfüllt sind. Der Begriff «*spontaner Informationsaustausch*» bezieht sich auf eine Situation, in der ein Staat Informationen besitzt, die für einen anderen Staat von Bedeutung sein könnten, diese Informationen vom anderen Staat aber nicht angefordert wurden (Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS [FN 2], 36).

⁸ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 91; NELLY IGLESIAS, Échange spontané de ruling entre États – Analyse du nouveau standard fiscal international sous l'angle du droit suisse, EF 1-2/2016, 33 ff., 33; OLIVER JÄGGI/JASMIN MALLA, Informationsaustausch von Steuerrulings – Spontaner sowie Informationsaustausch auf Anfrage von Steuerrulings nach OECD-Standard und BEPS-Projekt, EF 4/2016, 266 ff., 268 f.; LAURENZ SCHNEIDER/DANIEL SCHÖNENBERGER/SIMONE HEINRICH, Spontaner Austausch von Steuerrulings – Auswirkungen auf Unternehmen in der Schweiz, EF 4/2016, 258 ff., 259.

⁹ Ein APA wird definiert als «*eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäftsvorfälle ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (z.B. Methode, Vergleichswerte und etwaige angemessene Anpassungen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um die Verrechnungspreise für diese Geschäftsvorfälle über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln*» (OECD, Note d'application consolidée: Indication pour l'application du Rapport de 1998 aux régimes fiscaux préférentiels, 2004 [zit. Project OECD, NAC], N 164; OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010 [zit. OECD-TP Guidelines], N 4.123). Die APA können unilateral, bilateral oder multilateral sein. Die unilateralen APA werden mit einer einzigen Steuerbehörde abgeschlossen, währenddem die bilateralen und/oder multilateralen APA mit mehreren Steuerbehörden und unter Zuhilfenahme des Verständigungsverfahren gemäss einschlägigen DBA abgeschlossen werden (OECD-Final Report, Action 5 BEPS [FN 2], N 101; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS [FN 2], 44; Project OECD, NAC, N 165).

Die OECD nimmt an, dass die fünf Arten von Rulings von den Steuerbehörden nicht per se als schädliche Steuerpraktiken eingestuft werden sollen. Indessen darf der eigentliche Zweck des BEPS-Projekts nicht aus den Augen verloren werden: Steuerverzerrungen und damit verbundene Fälle von doppelter Nichtbesteuerung sollen vermieden werden, indem die Empfängerstaaten des Informationsaustauschs in die Lage versetzt werden, zu überprüfen,¹⁰ ob sich ein Ruling, das in einem anderen Staat genehmigt wurde, auf die Behandlung von Steuerpflichtigen im Empfängerstaat auswirkt.¹¹

Obwohl die Empfehlungen des BEPS-Projektes aus rechtlicher Sicht nicht zwingend sind (und es sich um sog. «soft law» handelt), haben sie sich auf internationaler Ebene letztlich durchgesetzt.¹² Als Mitglied der OECD ist auch die Schweiz dazu aufgerufen, die neuen internationalen Standards zu implementieren und den Grundätzen des BEPS-Projekts betreffend den verbindlich-spontanen Informationsaustausch Nachachtung zu verschaffen. Am 5. Oktober 2015 hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) nach Kenntnisnahme der Ergebnisse des BEPS-Projekts mit einer Medienmitteilung erklärt, dass «[f]ür den Informationsaustausch über so genannte «Rulings» [...] die Schweiz mit der Genehmigung des multilateralen Amtshilfeübereinkommens des Europarats und der OECD die erforderliche Rechtsgrundlage schaffen» wird.¹³

¹⁰ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 91; IGLESIAS (FN 8), 33.

¹¹ Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 37.

¹² Das Projekt BEPS setzt sich zusammen aus einer Reihe von Berichten, die die zwischen den Mitgliedstaaten der OECD und der G20 im Jahre 2013 getroffenen Vereinbarungen widerspiegeln. Die OECD hat die Erwartung, dass diese Empfehlungen von den betroffenen Staaten übernommen werden. In einer zweiten Phase werden die Staaten mittels eines Kontrollverfahrens von einem internationalen Organ überprüft werden, um zu untersuchen, ob die Empfehlungen korrekt implementiert worden sind (vgl. OECD, Myths and Facts about BEPS, 2015, N 1). Für die rechtliche Bedeutung der OECD-Werke siehe auch ANDREA OPEL, Neuausrichtung der schweizerischen Abkommenspolitik in Steuersachen: Amtshilfe nach dem OECD-Standard. Eine rechtliche Würdigung, Bern 2015, 20, 70 ff.

¹³ EFD, Medienmitteilung vom 5. Oktober 2015, Neue obligatorische internationale OECD-Standards bei der Unternehmensbesteuerung: Auch die Schweiz ist gefordert, Internet: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=58972> (Abruf 4.6.2016).

II. Arten von Rulings

A. Rulings gemäss BEPS-Aktionsplan

1. Definition von Ruling

«Ruling» wird im BEPS-Aktionsplan wie folgt definiert: «Rulings are any advice, information, or undertaking provided by a tax authority to a specific taxpayer, or group of tax payers concerning their tax situation and on which they are entitled to rely.»¹⁴ Diese Begriffsdefinition ist weit gefasst und umfasst sowohl allgemeine als auch individuelle Rulings.¹⁵ Die OECD hat jedoch bestimmt, dass der verbindliche spontane Informationsaustausch nur auf individuelle Rulings anwendbar ist, also auf Rulings, die einen bestimmten Steuerpflichtigen betreffen («taxpayer-specific ruling»)¹⁶ und auf die der Steuerpflichtige sich berufen kann.¹⁷ Solche Rulings können von Steuerbehörden auf Antrag des Steuerpflichtigen vor oder nach dem fraglichen Geschäftsvorfall erteilt werden.¹⁸

Nicht von dieser Definition erfasst sind Erklärungen oder Vereinbarungen, zu denen es infolge einer Betriebsprüfung kommt, nachdem der Steuerpflichtige seine Steuererklärung oder Rechnungslegung eingereicht hat. Nicht ausgenommen sind allerdings alle Vorabzusagen oder Verständigungen über die Behandlung künftiger Gewinne, zu denen es infolge einer Betriebsprüfung kommt, falls die betreffende Vorabzusage unter eine der in diesem Bericht genannten Kategorien fällt.¹⁹

2. Individuelle Rulings

Gemäss BEPS-Projekt unterstehen dem spontanen Informationsaustausch nur jene Rulings, die einen bestimmten Steuerpflichtigen betreffen.²⁰ Dazu gehören (i) die «Advance Tax Agreements» (ATA; Steuerruling)²¹ und (ii) die

¹⁴ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 95; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42; Project OECD, NAC (FN 9), N 161; vgl. auch SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 259.

¹⁵ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 96; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42.

¹⁶ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 96; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42.

¹⁷ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 97; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42.

¹⁸ IGLESIAS (FN 8), 34.

¹⁹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 97; IGLESIAS (FN 8), S. 34.

²⁰ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 96; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 38.

²¹ Die ATR stellen spezifische Abkommen zwischen der Steuerbehörde und einem einzelnen Steuerpflichtigen dar und beziehen sich auf einen bestimmten Steuerpflichtigen und enthalten eine Bestim-

«Advance Pricing Arrangements» (APA; Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung).²²

ATA legen häufig fest, ob oder wie bestimmte Rechtsvorschriften oder eine bestimmte Verwaltungspraxis auf eine geplante Transaktion eines spezifischen Steuerpflichtigen anzuwenden sein wird. Sie können auch festlegen, ob oder wie ein allgemeines Ruling auf die konkrete Situation eines spezifischen Steuerpflichtigen angewandt wird.²³

APA hingegen vermitteln den Steuerpflichtigen Gewissheit darüber, wie die Verrechnungspreisleitlinien der OECD für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen auf künftige Geschäftsvorfälle angewandt werden, die von der Vorabverständigung umfasst werden.²⁴

3. Allgemeine Rulings

Allgemeine Rulings schliesst die OECD ausdrücklich vom verbindlichen spontanen Informationsaustausch aus. Sie beziehen sich auf Gruppen oder Arten von Steuerpflichtigen oder können für bestimmte Sachverhalte oder Tätigkeiten erteilt werden.²⁵ Solche Rulings geben Hinweise zu einer spezifischen Rechtsauslegung oder Verwaltungspraxis²⁶ einer Steuerbehörde sowie zu deren Anwendung auf die Steuerpflichtigen im Allgemeinen oder

auf eine besondere Kategorie von Steuerpflichtigen oder auf bestimmte Tätigkeiten.²⁷

B. Rulings nach schweizerischem Recht

1. Allgemeine Definition von Ruling

Obwohl es in der täglichen Praxis weit verbreitet ist, wird das Ruling von der schweizerischen Gesetzgebung nicht geregelt.²⁸ Um hinsichtlich einer bestimmten geplanten Transaktion Rechtssicherheit zu erzielen, wendet sich die Person an die Steuerbehörde, um im Voraus über die rechtlichen Folgen der Transaktion informiert zu werden.²⁹

Nach dem Bundesgericht sind Rulings (*Auskunft* oder *Zusage*) ein Anwendungsfall des allgemeinen Vertrauensschutzes (Art. 9 BV). Sie stellen eine von einer Steuerbehörde zu einem genauen Sachverhalt erteilte Auskunft dar, die nicht einer Verfügung gleichgesetzt werden kann.³⁰ Denn die zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen abgeschlossenen Rulings stützen sich nicht auf eine gesetzliche Grundlage im formellen Sinne. Sie haben keinen verbindlichen Charakter und können daher nicht wie eine ordentliche Veranlagungsverfügung angefochten werden.³¹ Der Steuerpflichtige ist jedoch berechtigt, die Steuerbehörde um eine vorgängige Auskunft zu ersuchen. Erteilt die Steuerbehörde eine Auskunft, handelt es sich dabei nicht um eine anfechtbare Feststellungsverfügungen, sondern – nach der Verwaltungslehre – um einen sog. *Realakt*, im Gegensatz zum einem *Rechtsakt*, der in einer Verfügung oder einem verwaltungsrechtlichen Vertrag besteht. Denn es geht nicht um die Beurteilung eines bestehenden, sondern eines in Zukunft erst noch zu schaf-

mung der Besteuerungskonsequenzen eines geplanten Geschäftsvorfalles, auf die sich dieser Steuerpflichtige berufen kann (OECD-Final Report, Action 5 BEPS [FN 2], N 98; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS [FN 2], 42; Project OECD, NAC [FN 9], N 163).

²² OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 97.

²³ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 98; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42; Project OECD, NAC (FN 9), N 163; IGLESIAS (FN 8), 34.

²⁴ Vgl. OECD-TP Guidelines (FN 9), 1 ff.

²⁵ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 96 und 102; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 38, 42; IGLESIAS (FN 8), 34. Der Ausschluss des spontanen Informationsaustauschs auf die allgemeinen Rulings rechtfertigt sich, weil keine tatsächliche Bindung zwischen dem Ruling und einem besonderen Steuerpflichtigen, auf den die Verfügung anzuwenden ist, besteht. Daraus folgt eine objektive Schwierigkeit zu bestimmen, von welchen Staaten die Informationen ausgetauscht werden sollten, bzw. wäre der Verwaltungsaufwand, der sich daraus für die Steuerbehörden ergeben würde, unverhältnismässig und unwirksam (Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS [FN 2], 38).

²⁶ Darunter fallen die Gesetzesbestimmungen (einschliesslich der einschlägigen Abkommensbestimmungen), die Rechtsprechung, die Verordnungen sowie die Verwaltungsanweisungen und -verfahren; vgl. OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 102; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42; Project OECD, NAC (FN 9), N 162.

²⁷ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 102; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 42.

²⁸ RAPHAËL GANI, Ruling fiscal: un contrat de confiance?, in: Philippe Meier/Alain Papaux (Hrsg.), *Risque(s) et droit*, Zürich 2010, 123 ff., 125; GABRIELE MASSETTI/ANDREA PEDROLI, Il ruling nel diritto tributario svizzero: situazione attuale e prospettive di evoluzione alla luce dell'esperienza italiana, *RtiD I-2006*, 579 ff., 580.

²⁹ MASSETTI/PEDROLI (FN 28), 580.

³⁰ BGer, 2C_529/2014, 24.8.2015, E. 2.1; BGE 141 I 161 ff., 164. Vgl. auch BGer, 2C_888/2014 und 2C_889/2014, 7.6.2015, E. 7.1 = RDAF 2015 II 311 ff., 318 = StR 70 688 ff., 693; BGer, 2C_842/2013, 18.2.2014, E. 7.1; BGer, 2C_664/2013, 28.4.2014, E. 4.2; JÉRÔME BÜRGISSER, Du ruling fiscal, *RDAF 2014 II*, 401 ff., 402; GANI (FN 28), 125; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 258; PETER LOCHER, «Steueruling» – Ein problematisches Modewort, *ZStP 4/2015*, 255 ff., 258; IGLESIAS (FN 8), 34.

³¹ BGer, 2C_664/2013, 28.4.2014, E. 4.2; BGer, 2C_842/2013, 18.2.2014, E. 7.1; BGE 121 II 473 ff., 479; BÜRGISSER (FN 30), 404; GANI (FN 28), 137.

fenden Steuerrechtsverhältnisses.³² In jedem Fall zeitigen die von der Steuerbehörde erteilten Auskünfte dem Steuerpflichtigen gegenüber auf Grund des Grundsatzes von Treu und Glauben und des Vertrauensschutzes Rechtsfolgen.³³ Damit der Steuerpflichtige den Erlass eines Rulings verlangen kann, muss er ein schutzwürdiges Interesse nachweisen.³⁴

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die Steuerbehörde unter den folgenden fünf kumulativen Bedingungen an die – auch ungenauen³⁵ – Auskünfte und Versprechen, die sie einer Person erteilt hat, gebunden:³⁶

1. die Behörde hat in einem konkreten Fall mit Bezug auf eine bestimmte Person gehandelt;
2. die Behörde war zur Erteilung der Auskunft zuständig oder konnte als zuständig betrachtet werden;
3. die Person konnte die Ungenauigkeit der erhaltenen Information nicht ohne weiteres erkennen;
4. die Person hat Verfügungshandlungen vorgenommen, deren Rückgängigmachung ihr einen Nachteil verursachen würde;
5. in der Zwischenzeit ist keine Gesetzesänderung erfolgt.

Wenn die Steuerbehörde ein vom Steuerpflichtigen gestelltes Ruling-Gesuch und, *a fortiori*, einen bestimmten Punkt der Anfrage nicht beantwortet, wird dieses das Schweigen der Steuerbehörde jedoch nicht als Annahme seines Gesuchs betrachten können.³⁷ Damit ein Ruling verbindlich ist, müssen die eben genannten Bedingungen klar und unmissverständlich erfüllt sein.³⁸ Von der Steuerbehörde unterzeichnete anonyme Rulings beispielsweise beziehen sich nicht auf einen konkreten Fall (vgl. Bedin-

gung 1) und werden deshalb nicht vom Grundsatz von Treu und Glauben geschützt.³⁹

2. Zuständige Behörde

Bezüglich Kantons- und Gemeindesteuern hat das Bundesgericht bestätigt, dass die Steuerbehörden des betroffenen Kantons die allein zum Entscheid über ein Ruling-Gesuch zuständigen sind. Betreffend die direkte Bundessteuer erachtet das Bundesgericht die kantonalen Steuerbehörden am Sitz der Gesellschaft als zuständig.⁴⁰

3. Form der Auskünfte

Der Steuerpflichtige kann Auskünfte und Zusagen von der Steuerbehörde sowohl in mündlicher als auch in schriftlicher Form erhalten. Will der Steuerpflichtige seiner Nachweispflicht nachkommen, so hat er alles Interesse daran, dass eine Zusage in schriftlicher Form vorliegt.⁴¹

4. Geltungsdauer der Rulings

Die Geltungsdauer von Rulings kann ausnahmsweise befristet sein. Grundsätzlich aber sind Rulings für eine unbeschränkte Zeit gültig. Die Steuerbehörde kann daher ihre Zusagen widerrufen, solange der Steuerpflichtige keine Verfügungshandlungen vorgenommen hat, deren Rückgängigmachung ihm einen Nachteil verursachen

³² PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015 (zit. Kommentar DBG), N 55 zu Einführung zu Art. 122 ff.; LOCHER (FN 30), 259 und die zitierte Lehre.

³³ BGer, 2C_664/2013, 28.4.2014, E. 4.2; BGE 126 II 514 ff., 520 = RDAF 2002 II 108 ff. = StE 2001 B 93.1 N 6; vgl. auch LOCHER, Kommentar DBG (FN 32), N 55 zu Einführung zu Art. 122 ff.; LOCHER (FN 30), 258.

³⁴ Vgl. BÜRGISSER (FN 30), 404.

³⁵ BGE 131 II 627 ff., 636 f.

³⁶ BGer, 2C_603/2012 und 2C_604/2012, 10.12.2012, E. 4 mit zitierter Rechtsprechung; BGE 131 II 627 ff., 636 f.; 121 II 473 ff., 479; GANI (FN 28), 139; JÄGGI/MALLA (FN 8), 266 f.; STEFAN OESTERHELT, Spontaner Austausch von Steuerrulings – Anforderungen von BEPS Action 5 an die Schweiz, StR 71/2016, 276 ff., 278.

³⁷ BGer, 2A.454/2002, 20.3.2003, E. 2.2; BÜRGISSER (FN 30), 404; vgl. auch IVO P. BAUMGARTNER, Möglichkeiten und Grenzen von Steuer-Rulings, in: Peter Mäusli-Allenspach/Michael Beusch (Hrsg.), Steuern und Recht – Steuerrecht!, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, 197 ff., 205.

³⁸ BGer, 2C_603/2012 und 2C_604/2012, 10.12.2012, E. 4.

³⁹ BÜRGISSER (FN 30), 409; GANI (FN 28), 139.

⁴⁰ ROBERT J. DANON/JÉRÔME BÜRGISSER, Clarification jurisprudentielle de questions relatives au ruling fiscal, Jusletter vom 12. Oktober 2015, N 18 m.w.Verw. auf BGer, 2C_529/2014 und 2C_807/2014, 24.8.2015; STEFAN OESTERHELT, Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, ST 11/2013, 846 ff.; OESTERHELT (FN 36), 279 f.; HANSPETER SANER/MARLENE KOBIEBSKI, Bindungswirkung von Steuerrulings – Klärende Erwägungen des Bundesgerichts, Jusletter vom 2. November 2015, N 12, 30; Urteil des BGer, 2A.46/2000, 1.11.2000, E. 3b = RDAF 2001 II 328 ff.; vgl. auch BGer, 2C_708/2011, 5.10.2012, E. 4.3.2 bzw. RDAF 2013 II 445 ff. (nicht publ. in BGE 139 II 78).

⁴¹ BAUMGARTNER (FN 37), 204; MASSETTI/PEDROLI (FN 28), 595 f.; PETER EISENRING, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA 68 (1999/2000), 97 ff., 113. Auf der Grundlage der Richtlinien der zürcherischen und schwyzerischen Steuerbehörden ist zu präzisieren, dass der Steuerpflichtige die folgenden Details zu liefern hat, damit die Behörde auf das Gesuch eintritt: (i) Identität der betroffenen steuerpflichtigen Person(en) und Vertretungsverhältnis mit Vollmacht, (ii) Grund für den Antrag, (iii) präzise Darstellung des Sachverhalts, (iv) Darstellung der eigenen steuerrechtlichen Beurteilung, (v) konkreter Antrag für die steuerrechtliche Behandlung (vgl. Kantonales Steueramt Zürich, Merkblatt des kantonalen Steueramtes betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorbescheide, 13. Oktober 2008, § C.III; Kantonales Steueramt Schwyz, Merkblatt Begehren um Vorabentscheide und Auskünfte, 31. August 2009, § 6).

würde, oder wenn die Rechtslage, die auf den vom Steuerpflichtigen vorgebrachten Sachverhalt anwendbar ist, geändert hat.⁴²

Das bedeutet indessen nicht, dass ein Ruling auf unbestimmte Zeit gültig ist. Das Bundesgericht nimmt an, dass der Schutz von Treu und Glauben und des Vertrauens auf eine gewisse Dauer zu beschränken sei, die je nach der jeweiligen Rechtslage zu schätzen ist.⁴³ Gemäss der Lehre gilt: Je mehr Zeit seit der Zusage verstrichen ist, desto weniger rechtfertigt sich das Vertrauen des Steuerpflichtigen, weil im Steuerrecht Praxisänderungen mit einer gewissen Frequenz erfolgen.⁴⁴

C. Vergleich der Definitionen

«Ruling» wird im BEPS-Aktionspunkt 5 und im schweizerischen Recht ähnlich definiert. In beiden Fällen müssen die von den Steuerbehörden erteilten Auskünfte/Zusagen, um verbindlich zu sein, einen konkreten Fall betreffen und auf einen bestimmten Steuerpflichtigen oder einen bestimmten Geschäftsvorfall anwendbar sein.⁴⁵ Die (schriftliche oder mündliche) Form der Auskünfte/Zusagen ist weder aus der Sicht des BEPS-Projekts noch aus jener des schweizerischen Rechts entscheidend.⁴⁶

Die vom BEPS-Projekt vorgesehenen allgemeinen Rulings können nach dem schweizerischen Recht insoweit den Verwaltungsverordnungen (Direktiven, Richtlinien, Dienstanweisungen, Kreisschreiben, Bescheide und anderen von den Steuerbehörden erlassenen Weisungen) gleichgestellt werden, als sie eine Verwaltungspraxis wiedergeben, die auf eine unbestimmte Anzahl von Steuerpflichtigen in einer Mehrheit von Fällen anzuwenden ist.⁴⁷

Falls sich die Steuerbehörden wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben und des Vertrauensprinzips nicht mehr an das Ruling gebunden erachten, oder genauer gesagt, wenn eine der fünf kumulativen Bedingungen nicht erfüllt ist, ist die Steuerbehörde des Staates, der das Ruling erteilt hat, nicht verpflichtet, dem Empfängerstaat spontan diesbezügliche Informationen zu übermitteln. Denn das «Ruling» im Sinne von BEPS-Aktionspunkt 5 setzt voraus, dass der Steuerpflichtige in der Lage ist, sich auf die Verfügung der Steuerbehörde zu verlassen («*on which the particular taxpayer is entitled to rely*»), damit

diese dem spontanen Informationsaustausch unterliegt.⁴⁸ Der vom schweizerischen Recht vorgesehene Ruling-Begriff passt sich somit jenem des BEPS-Projekts an.⁴⁹

III. Kategorien von Rulings, die dem spontanen Informationsaustausch unterliegen

A. Rulings betreffend präferenzielle Steuerregimes

1. Filtermethode des FHTP

Das FHTP hat zur Ermittlung, ob eine Pflicht zu einem verbindlichen spontanen Informationsaustausch besteht, eine *Filtermethode* eingeführt: Rulings, die einen Sonderstatus begründen, unterliegen dem spontanen Informationsaustausch, wenn sie (i) in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen (OECD-Bericht 1998) (III.A.2.), (ii) präferenziellen Charakter haben (III.A.3.) und (iii) wenn damit ein tiefer Steuersatz oder gar ein Nullsatz erzielt wird (III.A.4.).⁵⁰ Mit dieser Methode können willkürliche Entscheide einer Steuerbehörde vermieden werden, und gleichzeitig lässt sich damit feststellen, welche Informationen mit anderen Staaten auszutauschen sind.⁵¹

Bei allen solchen präferenziellen Rulings besteht die Pflicht zum spontanen Informationsaustausch, auch ohne dass das Regime geprüft oder für potenziell oder tatsächlich schädlich im Sinne des OECD-Berichts 1998 erachtet worden ist. Die Pflicht zum spontanen Informationsaustausch gilt damit für jedes Ruling im Zusammenhang mit präferenziellen Steuerregimes, die noch nicht durch das FHTP geprüft worden sind oder aber geprüft und genehmigt worden sind, weil sie nicht für potenziell oder tatsächlich schädlich eingestuft worden sind.⁵²

Staaten, die präferenzielle Steuerregimes zulassen, die noch nicht Gegenstand einer Prüfung seitens des FHTP waren, sind gehalten, mittels einer Selbsteinschätzung zu entscheiden, ob sie die oben dargelegten Filterkriterien für einen verbindlichen spontanen Informationsaustausch erfüllen. Besteht Zweifel an der Anwendbarkeit der Fil-

⁴² MASSETTI/PEDROLI (FN 28), 597.

⁴³ BGE 119 Ib 138 ff., 143 = JDT 1995 I 401 ff.

⁴⁴ EISENRING (FN 43), 116; MASSETTI/PEDROLI (FN 28), 597.

⁴⁵ Vgl. IGLESIAS (FN 8), 34.

⁴⁶ IGLESIAS (FN 8), 34.

⁴⁷ Vgl. BGE 121 II 473 ff., 478 bzw. 1996 B. 93.1 N 2 bzw. StR 1996 542 ff.; IGLESIAS (FN 8), 34.

⁴⁸ IGLESIAS (FN 8), 34, m.w.Verw. auf OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 97.

⁴⁹ IGLESIAS (FN 8), 35.

⁵⁰ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 103 bzw. N 17; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 40.

⁵¹ Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 40.

⁵² OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 104; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 40.

terkriterien, empfiehlt die OECD auf jeden Fall den spontanen Informationsaustausch.⁵³

2. Filterkriterium 1

Fällt das Steuerregime in den Rahmen der Arbeiten des FHTP? – Unternehmenssteuern betreffende Steuerregimes⁵⁴ müssen sich in erster Linie auf die Besteuerung der Erträge aus geografisch mobilen Aktivitäten (z.B. Finanz- oder andere Dienstleistungen) beziehen, einschliesslich der Erträge aus Immaterialgüterrechten.⁵⁵

3. Filterkriterium 2

Ist das Steuerregime präferenziell? – Ein Steuerregime ist dann präferenziell, wenn es von den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betroffenen Staates abweicht.⁵⁶ Damit ist bereits gesagt, dass es um einen Vergleich mit dem Steuerwesen des betroffenen Staates und nicht mit jenem anderer Staaten geht.⁵⁷

Ein steuerliches Vorzugsregime kann verschiedene Formen annehmen, wie z.B. die einer Herabsetzung des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage oder besonderer Bedingungen für die Zahlung oder Rückerstattung der Steuern.⁵⁸

Im Abschlussbericht 2015 werden 43 vom FHTP ermittelte präferenzielle Steuerregimes aufgeführt.⁵⁹ Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III hat der Bundesrat dem Parlament vorgeschlagen, die vom FHTP bezüglich der Schweiz festgestellten Sonderregelungen aufzuheben,⁶⁰ insbesondere: (i) die für Holding-Gesell-

schaften (Art. 28 Abs. 2 StHG), Domizilgesellschaften (Art. 28 Abs. 3 StHG) und gemischte Gesellschaften (Art. 28 Abs. 4 StHG) vorgesehenen kantonalen Steuerstatus;⁶¹ (ii) die von der EStV publizierte Praxis zur Besteuerung der Prinzipalgesellschaften;⁶² (iii) die von der EStV und den kantonalen Steuerverwaltungen nicht publizierte Praxis zur Besteuerung der «*Swiss Finance Branch*».⁶³

Zudem ist der Kanton Nidwalden aufgefordert worden, seine «*Lizenzbox*» (Art. 85 Abs. 3 StG-NW)⁶⁴ aufzuheben und sich der in der Unternehmenssteuerreform III enthaltenen neuen «*patent box*» anzuschliessen (Art. 8 und 24a E-StHG), die mit den vom BEPS-Aktionspunkt 5 angegebenen internationalen Standards vereinbar ist.⁶⁵

Steuerliche Anreizregelungen, die die Entwicklung strukturschwacher Regionen fördern sollen und in deren Genuss Unternehmen gelangen, deren Tätigkeiten sich durch ein hohes Innovationsniveau auszeichnen und bei denen der diesbezügliche Mehrwert als hoch zu betrachten ist, werden nicht als präferenzielle Steuerregimes betrachtet. Entsprechend unterstehen sie nicht dem verbindlichen spontanen Informationsaustausch.⁶⁶ Es handelt sich um die auf kantonaler Ebene von den Art. 5 und Art. 23 Abs. 3 StHG und auf eidgenössischer Ebene von der Neuen Regionalpolitik (NRP) vorgesehenen Steuererleichterungen, deren Anwendungsbereich vom Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006 über Regionalpolitik (SR 901.0)

⁵³ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 105; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 40.

⁵⁴ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 12; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 21, 41.

⁵⁵ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 11; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 21.

⁵⁶ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 13; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 22.

⁵⁷ Wenn z.B. in einem Staat für alle Einnahmearten von Unternehmen ein Satz von 10% gilt, stellt ein Steuersatz von 10% für Einkünfte aus mobilen Aktivitäten keine Vergünstigung dar, auch wenn er möglicherweise niedriger ist als die in anderen Ländern geltenden Steuersätze (OECD-Final Report, Action 5 BEPS [FN 2], N 13; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS [FN 2], 22). – IGLESIAS (FN 8), 36.

⁵⁸ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 13; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 22; IGLESIAS (FN 8), 36.

⁵⁹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 147.

⁶⁰ Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5069 ff. (zit. Botschaft USR III), 5084 ff.; vgl. OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 39–42 der Tabelle 6.2 Non-IP regimes, 64; IGLESIAS, (FN 8), 37; OESTERHELT (FN 36); ~~StR~~ 71/2016, 281.

⁶¹ Für den Kanton Tessin handelt es sich um die in den Art. 91 (Holdinggesellschaften), 92 (Verwaltungsgesellschaften) und 93 (Hilfsgesellschaften) StG-TI vorgesehenen Bestimmungen.

⁶² Vgl. das Kreisschreiben N 8 der EStV vom 18. Dezember 2001, Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften.

⁶³ Hier wird der Finanzgesellschaft mit Sitz im Ausland ein Nutzungsentgelt für das der schweizerischen Betriebsstätte zur Verfügung gestellte Kapital zugestanden. Diese Behandlung stützt sich auf eine unveröffentlichte Praxis der EStV und der kantonalen Steuerbehörden. Sie bewirkt eine effektive Gewinnsteuerbelastung von rund 2–3% (Botschaft USR III [FN 60], 5086).

⁶⁴ Für eine Definition der Nidwaldner Lizenzbox, vgl. SHARON CINA, Il Lizenzbox del Canton Nidvaldo, in: Samuele Vorpe/Paolo Arginelli (Hrsg.), La Riforma III dell'imposizione delle imprese, NF edizione speciale, Manno 2013, Internet: http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/publicazioni/2013/NF_speciale_autunno_2013/NovitaFiscali_Edizione_Speciale_RiformaIII.pdf (Abruf 4.6.2016), 116 ff.; VORPE (FN 6), 723 ff.

⁶⁵ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 23 ff.; VORPE (FN 6), 728 ff.

⁶⁶ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 150; IGLESIAS (FN 8), 37; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 265; RAOUL STOCKER/ANDREAS FROSS/STÉPHANIE FUCHS, Spontaner Austausch von Steuerrulings, Auswirkungen auf Schweizer Unternehmen: neue Herausforderung für die Steuerpflichtigen, EF 4/2016, 251 ff., 257.

und von der dazugehörigen Vollzugsverordnung (VRP; SR 901.021) bestimmt wird.⁶⁷

4. Filterkriterium 3

Ist der effektive Steuersatz tief bzw. liegt ein Nullsatz vor? – Damit ein Regime als potenziell schädlich zu betrachten ist, muss das Kriterium des tiefen Steuersatzes oder Nullsatzes erfüllt sein. Massgebend ist im Allgemeinen das Verhältnis zum kombinierten effektiven Steuersatz auf nationaler (in der Schweiz: Bundessteuern) und subnationaler Ebene (in der Schweiz: die Kantons- und Gemeindesteuern).⁶⁸ BEPS-Aktionspunkt 5 legt zur Beantwortung der Frage, wann eine Besteuerung als tief gilt, keine Mindestschwelle und kein Verhältnis fest. Die OECD bemerkt jedoch, dass die einzelnen Staaten die Möglichkeit erhalten, durch ihr Landesrecht Schutzmassnahmen einzuführen, um die Auswirkungen eines schädlichen Steuerregimes zu bekämpfen (i.d.R. handelt es sich um die Regelungen betreffend die «*Controlled Foreign Companies*» [CFC]).⁶⁹

B. Unilaterale Rulings bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Bereich der Verrechnungspreise

Unilaterale APA sind Rulings zur Verrechnungspreisgestaltung zwischen der Steuerbehörde eines Staats und dem Steuerpflichtigen in diesem Staat. Gegenstand des spontanen Informationsaustauschs sind allein die unilaterale APA. Die bilateralen oder multilateralen APA sind vom spontanen Informationsaustausch ausgeschlossen, da man davon ausgeht, dass hier die interessierten Steuerbehörden bereits im Besitz der notwendigen Informationen sind.⁷⁰

«Andere grenzüberschreitende unilaterale Rulings» (APA-analoge unilaterale Rulings) betreffen ebenfalls Fragen der Verrechnungspreisgestaltung oder der Anwendung von Verrechnungspreisgrundsätzen innerhalb eines Konzerns. Hierzu zählen zum Beispiel ATR («*Advance tax ruling*») zu Verrechnungspreisfragen. Sie beschrän-

ken sich auf Rechtsfragen zu einem vom Steuerpflichtigen vorgelegten Sachverhalt oder gelten nur für einen bestimmten Geschäftsvorfall. Anders als Rulings befassen sie sich also nicht mit Sachverhaltsfragen bzw. beziehen sich nicht auf mehrere Transaktionen, mehrere Arten von Dauertransaktionen oder sämtliche internationalen Transaktionen des Steuerpflichtigen während einer bestimmten Zeitdauer.⁷¹

Sowohl unilaterale APA als auch APA-analoge unilaterale Rulings fallen in den Anwendungsbereich des spontanen Informationsaustauschs, nicht weil sie präferenziell wären, sondern weil mangels eines effektiven Informationsaustauschs steuerliche Verzerrungen in den Veranlagungsgrundlagen der beteiligten Staaten resultieren könnten.⁷² Sind nämlich diese Rulings den Steuerbehörden der anderen Staaten nicht bekannt, besteht die Gefahr, dass ein Geschäft oder eine Reihe von Geschäften, die Gegenstand eines Rulings in einem Staat sind, unter Verletzung der allgemeinen Grundsätze des BEPS in einem anderen Staat ungenügend oder unangemessen besteuert würden.⁷³

C. Grenzüberschreitende Rulings zu negativen Gewinnberichtigungen

Es handelt sich um unilaterale Massnahmen (APA oder unilaterale ATR) zur Verringerung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Gesellschaft (z.B. durch einen fiktiven Zinsabzug im Fall eines zinsfreien Darlehens). Solche steuerlichen Einigungen, die sich nicht in der Rechnungslegung des Unternehmens widerspiegeln, könnten zu Steuerverzerrungen Anlass geben, wenn nicht eine freiwillige symmetrische Anpassung zur Erhöhung des steuerbaren Gewinns im Staat der im Ausland assoziierten Gesellschaft erfolgt.⁷⁴ Aus schweizerischer Sicht dürfte die Bedeutung dieser Kategorie gering sein, weil Abweichungen vom Massgeblichkeitsprinzip, die keine gesetzliche Grundlage haben, nicht zulässig sind.⁷⁵

⁶⁷ Verordnung vom 28. November 2013 über die Festlegung der Anwendungsgebiete für Steuererleichterungen (SR 901.022.1).

⁶⁸ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 12, 17; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 21, 23 und 41; IGLESIAS (FN 8), 37.

⁶⁹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 22; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 24; vgl. auch JÄGGI/MALLA (FN 8), 267.

⁷⁰ Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 45; IGLESIAS (FN 8), 38.

⁷¹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 108.

⁷² OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 109.

⁷³ IGLESIAS (FN 8), 38.

⁷⁴ DENARO ALESSANDRO, Tax ruling: la trasparenza fiscale passa per lo scambio informazioni, FiscoOggi 31. August 2015, Internet: <http://www.fiscooggi.it/dal-mondo/articolo/tax-ruling-trasparenza-fiscalepassa-scambio-informazioni> (Abruf 4.6.2016); vgl. OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 113 ff.; Project OECD, NAC (FN 9), N 152 ff.

⁷⁵ OESTERHELT (FN 36), 283.

D. Rulings betreffend Betriebstätten

Unter den spontanen Informationsaustausch fallen auch die Rulings, die eine Entscheidung über das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer Betriebsstätte⁷⁶ (innerhalb oder ausserhalb des Staats, der Ruling erteilt) betreffen, oder jede andere Art von Ruling, die darauf gerichtet ist, der Betriebsstätte im Verhältnis zur Gesellschaft, von der sie abhängt, höhere Erträge zuzuweisen.⁷⁷

In der Schweiz wird in den Fällen interkantonaler Aufteilung dem Hauptsitz vorweg ein Vorausanteil am Gewinn («*Praecipuum*») zuerkannt, wenn die Bedeutung des Hauptsitzes eines Unternehmens, das über Betriebsstätten in anderen Kantonen verfügt, bei der Bestimmung der Aufteilungsquoten des Gewinns nicht genügend berücksichtigt wird. Dieser Vorausanteil schwankt in der Regel zwischen 10 und 20% des Gesamtertrags und wird auch beim Vorliegen eines Gesamtverlustes zugewiesen.⁷⁸

Der frühere Wortlaut von Art. 7 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen (OECD-MA),⁷⁹ der noch in vielen von der Schweiz abgeschlossenen DBA verwendet wird, verbietet das «*Praecipuum*» in internationalen Verhältnissen nicht.⁸⁰ Wenn also die schweizerische Steuer

behörde mit einem Ruling dem Hauptsitz in der Schweiz oder im Ausland ein «*Praecipuum*» zuweist, wird dieser Umstand Gegenstand eines spontanen Informationsaustauschs mit dem anderen Staat sein.

E. Rulings betreffend Durchlaufgesellschaften zwischen nahestehenden Unternehmen

In diese Kategorie fallen sog. «*related party conduit rulings*». Das in BEPS-Aktionspunkt 5 erwähnte Beispiel betrifft ein sog. «*indirect conduit arrangement*», bei welchem eine inländische Gesellschaft Auslandeinkünfte vereinnahmt und diese an eine im selben Staat ansässige (aber steuerlich transparent behandelte) Gesellschaft weiterleitet.⁸¹

Indirekte Conduit-Strukturen umfassen bspw. solche Gestaltungen: Ein nachgeordneter inländischer Rechtsträger vereinnahmt Einkünfte aus dem Ausland (z.B. Zinsen auf ein Darlehen) von operativen Unternehmen. Diese Einkünfte zahlt er in der Folge an ein übergeordnetes inländisches Unternehmen als Zinsen auf ein Darlehen, wobei ihm eine kleine steuerpflichtige Gewinnmarge bleibt. Nach innerstaatlichem Recht wird das übergeordnete Unternehmen als steuerlich transparenter Rechtsträger behandelt. Dieses hat nur gebietsfremde Geschäftspartner und umgeht damit die Besteuerung. Resultat ist ein Zinsabzug in den operativen Unternehmen ohne entsprechende Erhöhung der Einkünfte bei inländischen Rechtsträgern oder gebietsfremden Geschäftspartnern.⁸²

Aus schweizerischer Sicht dürfte diese Kategorie keine grosse Bedeutung erlangen.⁸³

F. Andere Arten von Rulings

In einer Vorbehaltsklausel behält sich das FHTP einen Ermessungsspielraum vor, um die Pflicht zum spontanen Informationsaustausch in der Zukunft auf Rulings auszuweiten zu können, die ähnliche Probleme aufwerfen wie die vorgenannten Ruling-Kategorien, die aber aktuell nicht in den Rahmen der Arbeiten des FHTP fallen.⁸⁴

⁷⁶ Für die Definition der Betriebsstätte wird auf die in den bilateralen Abkommen gegen die Doppelbesteuerungen (DBA) festgelegten Bestimmungskriterien und mangels solcher auf die im Landesrecht des das Ruling erteilenden Staates vorgesehenen Kriterien verwiesen (vgl. IG *StG*, Art. 3 Abs. 2 und 51 Abs. 2 DBG und für die Kantonssteuer die gleiche, ins kantonale Recht übernommene Definition des DBG (vgl. z.B. die Art. 3 Abs. 2 und 61 Abs. 3 StG-TI).

⁷⁷ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 117.

⁷⁸ PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, 103.

⁷⁹ Mit dem neuen Wortlaut von Art. 7 OECD-MA wird in Abs. 2 der Grundsatz des «*dealing at arm's length*» festgehalten, auf dessen Grund die steuerbaren Gewinne der Betriebsstätte bestimmt werden müssen, wie wenn ein selbständiges Unternehmen begründet worden wäre, das unter identischen oder analogen Bedingungen identische oder analoge Tätigkeiten ausübt (DANIEL DE VRIES REILINGH, Manuel de droit fiscal international, 2. A., Bern 2014, N 450).

⁸⁰ XAVIER OBERSON, Précis de droit fiscal international, 4. A., Bern 2014 (zit. Droit international), N 467; z.B. sehen die DBA-DK (Art. 7 Abs. 5) und die DBA-IRL (Art. 6 Abs. 4 lit. a) eine Hauptzuweisung zu Gunsten der ansässigen Gesellschaft. Bei den internationalen Aufteilungen macht die Schweiz sowohl von der direkten Methode (welche die vom neuen Art. 7 OECD-MA vorgesehene ist) als auch von der indirekten Gebrauch. Diese letztere ist i.d.R. die im internationalen Recht seitens der Schweiz mehrheitlich verwendete Methode, auch wenn das Bundesgericht der Ansicht ist, dass im internationalen Recht die direkte die geeignetere wäre (BGE 73 I 191 ff.; OBERSON, Droit international, N 472).

⁸¹ OESTERHELT (FN 36), 284 f.; OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 118.

⁸² OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 119.

⁸³ OESTERHELT (FN 36), 285.

⁸⁴ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 120.

IV. Informationsempfänger

A. Betroffene Staaten

Der spontane Informationsaustausch über Rulings, die in eine der genannten fünf Ruling-Kategorien fallen, findet statt (i) mit den Sitzstaaten aller verbundenen Gesellschaften (IV.B.), mit denen die Steuerpflichtige (Gesellschaft) eine Transaktion abwickelt, für die ein Ruling gewährt wird oder das Erträge generiert, die von verbundenen Gesellschaften stammen, welche in den Genuss einer steuerlichen Vorzugsbehandlung kommen (diese Regel gelangt auch im Zusammenhang mit Betriebsstätten zur Anwendung); (ii) mit dem Sitzstaat der kontrollierenden Gesellschaft und der obersten Muttergesellschaft.⁸⁵

B. Bei verbundenen Gesellschaften

Damit zwei Gesellschaften als miteinander verbunden betrachtet werden können, muss eine Mindestbeteiligungsschwelle von 25% erreicht sein; der FHTP hat sich allerdings das Recht vorbehalten, diesen Prozentsatz überprüfen zu können.⁸⁶ Zwei Gesellschaften gelten als verbunden, wenn die erste Gesellschaft (die Muttergesellschaft) eine Beteiligung von wenigstens 25% an der zweiten Gesellschaft (der Tochtergesellschaft) hält, oder wenn eine dritte (natürliche oder juristische) Person, eine Beteiligung von mindestens 25% an den verbundenen Gesellschaften hält. Die Mindestbeteiligung kann direkt oder indirekt (über eine andere Gesellschaft) gehalten werden und bemisst sich nach «*vote or value*».⁸⁷

C. Bei Betriebsstätten

Beim Vorliegen eines Rulings, das einer Betriebsstätte gewährt wird, findet der spontane Informationsaustausch statt (i) mit dem Sitzstaat der Gesellschaft oder der Betriebsstätte und gegebenenfalls (ii) mit dem Sitzstaat der Holdinggesellschaft und der direkt kontrollierenden Gesellschaft.⁸⁸

D. Bei Durchlaufgesellschaften

Beim einem Ruling betreffend Durchlaufgesellschaft sind die Staaten, die spontan Informationen austauschen: (i) der Sitzstaat aller verbundenen Gesellschaften, die (direkt oder indirekt) Ausschüttungen an eine Durchlaufgesellschaft vornehmen, (ii) der Sitzstaat des Nutzungsberechtigten der von der Durchlaufgesellschaft gemachten Ausschüttungen und (iii) der Sitzstaat der Holdinggesellschaft und der direkten (kontrollierenden) Muttergesellschaft, sofern dieser Staat ein anderer als der in Ziffer ii angegebene ist.⁸⁹

V. Gesetzliche Grundlagen für die Umsetzung des spontanen Informationsaustauschs

A. Rechtlicher Rahmen in der Schweiz

Sedes materiae ist das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988 in seiner revidierten und zum 1. Juni 2011 in Kraft getretenen Fassung (abgekürzt Amtshilfeübereinkommen).⁹⁰ Dieses wurde mit Bundesbeschluss vom 18. Dezember 2015 genehmigt und wird zum 1. Januar 2017 in Kraft treten. Gleichzeitig wird das StAhiG (SR 651.1) geändert, indem Bestimmungen zum spontanen Informationsaustausch⁹¹ sowie weitere Bestimmungen ins Gesetz aufgenommen werden.⁹² Die Umsetzung der internationalen Standards für den spontanen Informationsaustausch über die Rulings wird schliesslich in der StAhiV (SR 651.11) weiter zu regeln sein.⁹³

⁸⁵ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 121.

⁸⁶ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 122; IGLESIAS (FN 8), 39.

⁸⁷ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 122; IGLESIAS (FN 8), 39.

⁸⁸ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 124; IGLESIAS (FN 8), 39.

⁸⁹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 124; IGLESIAS (FN 8), 39.

⁹⁰ Dieses Übereinkommen stellt ein weiteres Instrument der multilateralen Kooperation dar, das es den Vertragsparteien erlaubt, im Steuerbereich die Informationen auszutauschen. Das Amtshilfeübereinkommen sieht ausserdem andere Formen der Amtshilfe vor (z.B. die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuerforderungen). Vgl. Botschaft zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung (Änderung des Steueramtshilfegesetzes) vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5585 ff. (zit. Botschaft Amtshilfeübereinkommen), 5591 f.

⁹¹ Vgl. Botschaft USR III (FN 60), 5193; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 261.

⁹² Zu bemerken ist, dass die Referendumsfrist am 9. April 2016 unbenutzt abgelaufen ist (vgl. Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarates und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 18. Dezember 2015, BBl 2015 9605 ff.).

⁹³ Bericht über internationale Finanz- und Steuerfragen 2016, Bericht des Bundesrates, Bern, Februar 2016, 44; Botschaft Amtshilfe-

B. Spontaner Informationsaustausch gemäss Amtshilfeübereinkommen

Art. 7 des Amtshilfeübereinkommens befasst sich mit dem spontanen Informationsaustausch. Die in Art. 7 Abs. 1 lit. a–e des Amtshilfeübereinkommens aufgeführten Fälle sind die materiell-rechtliche Grundlage des spontanen Informationsaustauschs.⁹⁴ Die verfahrensrechtlichen Grundlagen für die Umsetzung des Amtshilfeübereinkommens müssen dagegen in das StAhiG eingefügt werden.⁹⁵ Nur gestützt auf diese Bestimmungen wird die Schweiz den Ersuchen der OECD betreffend den spontanen Informationsaustausch über die Steuerrulings stattgeben können.⁹⁶

C. Änderungen des StAhiG vom 18. Dezember 2015

Art. 4 Abs. 1 StAhiG, der ausschließlich auf die Amtshilfe auf Ersuchen anwendbar ist, wird aufgehoben. Der spontane Informationsaustausch wird in den Art. 22a–22e StAhiG geregelt.

1. Notwendigkeit einer Verordnung des Bundesrates

Art. 22a Abs. 1 StAhiG lautet:

«Der Bundesrat regelt die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Einzelnen. Er orientiert sich dabei an den internationalen Standards und an der Praxis anderer Staaten.»

Diese Bestimmung hat einen engen Bezug zur in BEPS-Aktionspunkt 5 vorgesehenen Pflicht zum spontanen Informationsaustausch. Die im Abschlussbericht 2015 enthaltenen Details werden nämlich in eine Verordnung des Bundesrates aufgenommen werden müssen.⁹⁷ Die StAhiV wird deshalb an den internationalen Mindeststandard anzupassen sein, wie er vom BEPS im Bereich des

übereinkommen (FN 90), 5608, 5627. Vgl. EFD, Medienmitteilung vom 24. April 2016, Spontaner Informationsaustausch: Vernehmlassungsverfahren zur Revision der Steueramtshilfeverordnung eröffnet, Internet: <https://www.news.admin.ch/message/index.html?lang=de&msg-id=61431> (Abruf 4.6.2016).

⁹⁴ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5607; vgl. auch JÄGGI/MALLA (FN 8), 268; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 262; OESTERHELT (FN 36), 288; STOCKER/FROSS/FUCHS (FN 66), 254.

⁹⁵ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5592; vgl. auch SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 261.

⁹⁶ Für einen Überblick von konkreten Beispielen, die zu einem spontanen Informationsaustausch führen, vgl. Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5628.

⁹⁷ Vgl. auch JÄGGI/MALLA (FN 8), 268 f.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 262.

verbindlichen spontanen Informationsaustauschs über die Rulings vorgesehenen ist.

Die EStV ist die für den spontanen Informationsaustausch zuständige Behörde (Art. 2 i.V.m. Art. 22a Abs. 4 StAhiG).

2. Anspruch auf rechtliches Gehör und Anspruch auf eine Beschwerde an eine Gerichtsbehörde

Die Information der betroffenen Person und anderer zur Beschwerde legitimierten Personen sowie das Verfahren des spontanen Informationsaustauschs werden im StAhiG geregelt. Es gelten die gleichen Grundsätze, die auch für den Informationsaustausch auf Ersuchen vorgesehen sind.⁹⁸ Das StAhiG wird ergänzt. Der StAhiG sieht auch im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs eine Pflicht zur Mitteilung an die betroffene Person und die anderen zur Beschwerde berechtigten Personen vor (Art. 22b StAhiG).⁹⁹ Der Betroffene ist gemäss Art. 48 VwVG zur Beschwerde berechtigt (Art. 22b Abs. 2 StAhiG). Ausnahmsweise informiert die EStV solche Personen erst *post factum* über den spontanen Informationsaustausch, d.h. nachdem dieser erfolgt ist. Das setzt indessen voraus, dass die vorausgehende Information den Zweck der Amtshilfe und den guten Ausgang der Untersuchung vereiteln würde (Art. 22b Abs. 2 StAhiG).¹⁰⁰

Wenn die beschwerdeberechtigte Person nicht kontaktiert werden kann, informiert die EStV sie mittels einer Publikation im Bundesblatt über die vorgesehene Übersendung von Informationen (Art. 22b Abs. 3 StAhiG). Der betroffenen Person wird das Recht auf Teilnahme und auf Prüfung der Unterlagen der beschwerdeberechtigten Personen garantiert (Art. 22c i.V.m. Art. 15 StAhiG).¹⁰¹

⁹⁸ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5607.

⁹⁹ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5604. In den Fällen eines spontanen Informationsaustauschs befindet sich die Steuerbehörde im Besitz der auszutauschenden Informationen, sodass keine Ermittlung notwendig ist. Aus diesem Grunde muss der betroffene Steuerpflichtige über den spontanen Austausch seiner Informationen informiert werden und demzufolge verlangen können, angehört zu werden, sowie eine Beschwerde erheben können (OPEL [FN 12], 529). Vgl. auch SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 261; STOCKER/FROSS/FUCHS (FN 66), 255.

¹⁰⁰ Dieser Absatz, der im Wesentlichen Art. 21a Abs. 1 StAhiG entspricht, ist 2014 eingeführt worden, um die Konformität des schweizerischen Rechts mit dem internationalen Standard zu gewährleisten. Gemäss diesem Standard muss der effektive Informationsaustausch von der Notwendigkeit der Mitteilung nicht verhindert oder übermässig verzögert werden (Botschaft Amtshilfeübereinkommen [FN 90], 5628); kritisch ANDREA OPEL, Spontane Amtshilfe unter der Lupe, StR 2016, 380 ff., 390.

¹⁰¹ Vgl. auch JÄGGI/MALLA (FN 8), 267, 271.

3. Verwendung von Informationen aus dem Ausland nach schweizerischem Recht

Dem Amtshilfeübereinkommen liegt das Prinzip der Reziprozität zugrunde. Ein einseitiger Verzicht auf die Leistung von Amtshilfe ist nicht möglich. Auch ohne vorgängiges Ersuchen wird die Schweiz Informationen aus dem Ausland erhalten.¹⁰²

Auf Grund von Art. 22e Abs. 1 StAhiG ist die EStV gehalten, Informationen, die ihr von ausländischen Steuerbehörden spontan übermittelt werden, an die zur Durchsetzung des schweizerischen Steuerrechts kompetenten Steuerbehörden weiterzuleiten. Die EStV ist zudem verpflichtet, diese Behörden auf die Beschränkungen, die für die Verwendung der übermittelten Informationen gelten, sowie die Geheimhaltungspflicht im Bereich der Amtshilfe gemäss den Bestimmungen des anwendbaren DBA aufmerksam zu machen.

VI. Intertemporale Aspekte

A. BEPS-Projekt

Gemäss BEPS-Aktionspunkt 5 gilt der verbindliche spontane Informationsaustausch nicht nur für künftige Rulings, sondern auch für Rulings, die am 1. Januar 2010 oder später unterzeichnet oder geändert wurden und die am 1. Januar 2014 immer noch in Kraft waren.¹⁰³ Staaten, die noch nicht über die notwendigen Rechtsgrundlagen in ihrem Landesrecht verfügen, müssen ihre Gesetzgebung anpassen, damit Informationen zu Rulings spontan ausgetauscht werden können. In diesem Fall hängen die Fristen zur Anpassung des Landesrechts an die Empfehlungen der OECD vom Gesetzgebungsverfahren eines jeden Staates ab.¹⁰⁴ Für die Staaten, die bereits über die notwendige Rechtsgrundlage verfügen, hat die Übermittlung von Informationen zu Rulings, die am 1. Januar 2010 oder später unterzeichnet oder geändert wurden und die am 1. Januar 2014 immer noch Wirkung entfalteteten, bis zum 31. Dezember 2016 zu erfolgen.¹⁰⁵

Sollte es mangels Informationen für die in den vorausgegangenen Jahren erlassenen Rulings nicht möglich

sein, hinreichend festzustellen, welche Staaten am Informationsaustausch beteiligt sein müssen, verlangt die OECD nicht, dass die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen kontaktiert, um an diese Informationen zu gelangen. In einem solchen Fall erwartet die OECD dagegen, dass die Steuerbehörde «best efforts» unternimmt, um die Staaten zu identifizieren, mit denen Informationen zu den Rulings ausgetauscht werden müssen. Dazu gehört z.B. die Konsultation des Handelsregisters.¹⁰⁶

Über Rulings, die am oder nach dem 1. April 2016 ausgestellt werden,¹⁰⁷ muss der verbindliche spontane Informationsaustausch mit den betroffenen Staaten so bald wie möglich erfolgen, in jedem Fall aber innerhalb von drei Monaten seit der Ausstellung des Rulings.¹⁰⁸ Das Ruling wird daher übermittelt werden müssen, bevor die entsprechende Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen ist.¹⁰⁹ Dasselbe gilt, wenn der Sachverhalt, den der Steuerpflichtige der Steuerbehörde unterbreitet hat, sich in der Folge nicht verwirklicht. In diesem Fall wäre es indessen angebracht, wenn die Steuerbehörde der Empfängerstaates die Nichtverwirklichung des im Rulings abgebildeten Sachverhalts mitteilen würde.¹¹⁰

Wenn wegen rechtlicher Hindernisse (z.B. wegen der Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen den Entscheid über den spontanen Informationsaustausch, vgl. z.B. Art. 22b StAhiG) die Übermittlungsfrist von drei Monaten nicht eingehalten werden kann, kann diese verlängert werden, bis das rechtliche Hindernis beseitigt ist.¹¹¹ Kein

¹⁰² Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5604, 5628; JÄGGI/MALLA (FN 8), 268, 271.

¹⁰³ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 126; IGLESIAS (FN 8), 39. Darunter fallen auch die Rulings, die abgeändert worden sind (OECD-Final Report, Action 5 BEPS [FN 2], N 135).

¹⁰⁴ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 135, m.w.Verw. auf die FN der Seiten 11 und 13; IGLESIAS (FN 8), 39.

¹⁰⁵ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 135; IGLESIAS (FN 8), 39.

¹⁰⁶ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 128; IGLESIAS (FN 8), 39.

¹⁰⁷ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 129; IGLESIAS (FN 8), 39.

¹⁰⁸ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 133; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 49; IGLESIAS (FN 8), 39.

¹⁰⁹ A.M. IGLESIAS, die dagegen die Pflicht zum spontanen Informationsaustausch über Rulings unter Steuerbehörden nur dann als zulässig erachtet, wenn die Steuerveranlagung tatsächlich rechtskräftig wird. Nach der Autorin vermeidet man auf diese Weise die Zusendung von Rulings oder Informationen, bevor diese aus rechtlicher Sicht verbindlich geworden sind (IGLESIAS [FN 8], 35). Diese Meinung kann nicht geteilt werden, vor allem weil sie nicht mit den Grundsätzen des BEPS-Aktionspunkts 5 in Einklang steht. Würde z.B. eine Veranlagungsverfügung wegen weiterer Abklärungen der Steuerbehörde oder einer Beschwerde des Steuerpflichtigen erst einige Jahre nach der Ausstellung des Rulings durch die Steuerbehörde in Rechtskraft erwachsen, würde die diesbezügliche Zusendung der Informationen übermässig verzögert, und der Empfängerstaat könnte die notwendigen Massnahmen nicht ergreifen. Ausserdem nimmt das Ruling, dessen schweizerische Definition mit jener des BEPS übereinstimmt, nicht den Charakter einer Verfügung an und kann es demzufolge nicht wie die Feststellungsverfügung angefochten werden.

¹¹⁰ OESTERHELT (FN 36), 280.

¹¹¹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 133; IGLESIAS (FN 8), 39.

rechtliches Hindernis stellt die Veranlagung dar, die noch nicht definitiv ist und sich auf einen Sachverhalt bezieht, der Gegenstand des Rulings ist.¹¹²

B. Schweizerisches Recht

Gesetzliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch ist das Amtshilfeübereinkommen. Die zeitlichen Aspekte der Amtshilfe sind in Art. 28 Abs. 6 geregelt. Das Amtshilfeübereinkommen wird am 1. Januar 2017 in Kraft treten. Dies hat zur Folge, dass der spontane Informationsaustausch ab dem Kalenderjahr umgesetzt werden kann, das dem Jahr der Inkraftsetzung unmittelbar folgt, also ab dem 1. Januar 2018.¹¹³ Dieser Grundsatz würde lediglich dann durchbrochen, wenn zwei oder mehrere Vertragsparteien entscheiden, den spontanen Informationsaustausch vor dem 1. Januar 2017 in Kraft treten zu lassen. Gemäss der Botschaft zur Genehmigung des Amtshilfeübereinkommens *muss* «[o]bwohl das Amtshilfeübereinkommen multilateral ist, [...] für jedes bilaterale Verhältnis einzeln bestimmt werden, für welchen Zeitraum die Amtshilfe zulässig ist. Das Amtshilfeübereinkommen muss für beide Parteien anwendbar sein, somit ist der spätere Zeitpunkt ausschlaggebend, an dem das Amtshilfeübereinkommen in der Schweiz und in der anderen Vertragspartei anwendbar wird. Zwei oder mehr Vertragsparteien können vereinbaren, dass Amtshilfe auch für frühere Besteuerungszeiträume oder Steuerverbindlichkeiten zulässig ist.»¹¹⁴

Der Bundesrat wird daher bilateral vereinbaren können, ob die Amtshilfe betreffend den spontanen Austausch vom 1. Januar 2017 an angewendet wird. Mangels einer solchen bilateralen Vereinbarung wird der Austausch vom 1. Januar 2018 an automatisch erfolgen.¹¹⁵ Rulings, die in der Vergangenheit unterzeichnet worden sind, unterliegen dem spontanen Informationsaustausch nur, wenn sie vor dem 1. Januar 2017 erteilt worden sind und am 31. Dezember 2017 (oder evtl. am 31. Dezember 2016) noch wirksam sind.¹¹⁶ Der Informationsaustausch über künfti-

ge Rulings erfasst die am oder nach dem 1. Januar 2018 (oder evtl. nach dem 1. Januar 2017) erteilten Rulings.¹¹⁷

VII. Gegenstand des Informationsaustauschs

Die Steuerbehörde ist gehalten, eine Zusammenfassung des Ruling-Inhalts bzw. gewisse Grundinformationen zum Ruling zu übermitteln. Dazu verwendet sie das Musterformular in Anhang C des Schlussberichts 2015, was den Austauschprozess vereinheitlicht und vereinfacht.¹¹⁸ Im Rahmen des spontanen Austauschs sind folgende Informationen mitzuteilen:¹¹⁹

1. die Referenznummer des Rulings (falls vorhanden);
2. die Identifikation des betroffenen Steuerpflichtigen (Name, Adresse, Firma) und gegebenenfalls der internationalen Gesellschaftsgruppe, zu der er gehört;
3. das Ausstelldatum des Rulings;
4. die vom Ruling erfassten Steuerperioden;
5. die betroffenen Ruling-Kategorien;
6. weitere (fakultative) Informationen zum Ruling und zum Steuerpflichtigen, wie die Höhe der Transaktion, der Jahresumsatz oder der vom Steuerpflichtigen erzielte Gewinn;
7. eine kurze Beschreibung der vom Ruling erfassten Thematik in einer Amtssprache der OECD oder in einer anderen bilateral vereinbarten Sprache;
8. die Gründe für den Informationsaustausch mit dem Empfängerstaat (Konzerngesellschaft, direkt kontrollierende Gesellschaft, Tochtergesellschaft usw.);

her des Amtes für die Besteuerung juristischer Personen mit der Anbringung des Stempels «mit obigem Inhalt einverstanden» unterzeichnete Kopie seines Schreibens. Das von der Steuerbehörde ausgestellte Ruling ist zeitlich unbeschränkt. In diesem Fall ist das Ruling Gegenstand eines verbindlichen spontanen Informationsaustauschs. Die Tessiner Steuerbehörde muss daher die Informationen an die ESTV übermitteln, damit diese sie auf der Grundlage des im Anhang C des Abschlussberichts des Aktionsplans 5 des BEPS angegebenen Modells der ausländischen Steuerbehörde übermittelt (vgl. GIORDANO MACCHI, *Lo scambio spontaneo di informazioni fiscali e l'azione 5 BEPS: effetti per i ruling delle società in Svizzera*, SUPSI Seminar, Manno, 29. Februar 2016, Internet: <http://www.supsi.ch/fisco/dms/fisco/docs/eventi-comunicazioni/Convegni-2016/Scambio-spontaneo/Scambio%20spontaneo.pdf> [Abruf 4.6.2016], 20).

¹¹² A.M. IGLESIAS (FN 8), 40.

¹¹³ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5620.

¹¹⁴ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5619.

¹¹⁵ Vgl. auch Art. 4 Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarates und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 18. Dezember 2015.

¹¹⁶ Bsp.: Am 4. Juli 2012 hat der Treuhänder X. der Tessiner Steuerbehörde namens und auf Rechnung der neu gegründeten Pinco AG im Hinblick auf eine internationale Trading-Tätigkeit ein Ruling unterbreitet und um die Zustimmung der Tessiner Steuerbehörden ersucht, auf der Grundlage von Art. 92 StG-TI besteuert zu werden. Nach wenigen Tagen erhält der Treuhänder eine vom Amtsvorste-

¹¹⁷ Vgl. auch JÄGGI/MALLA (FN 8), 270 f.; SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 263; MACCHI (FN 116), 16; OESTERHELT (FN 36), 286 f.; STOCKER/FROSS/FUCHS (FN 66), 255 f.

¹¹⁸ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 130.

¹¹⁹ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), Annex C; vgl. auch SCHNEIDER/SCHÖNENBERGER/HEINRICH (FN 8), 261.

9. die Details der im Empfängerstaat ansässigen Körperschaft (Namen, Adresse und Identifikationsnummer der Steuerpflichtigen, sofern verfügbar).

Wenn die Steuerbehörde diese Informationen erhält, kann Sie in der Folge eine Untersuchung einleiten und den Staat, der die Informationen spontan übermittelt hat, mittels des Instruments des Austauschs um weitere, detailliertere und/oder präzisere Informationen ersuchen.¹²⁰ Sofern diese Informationen für die Besteuerung im Ausland voraussichtlich relevant ist («*foreseeably relevant for the taxation in the other country*»), kann dieser Austausch auch ein Steurruling umfassen.¹²¹

VIII. Vom Informationsaustausch betroffene Steuern

Gemäss dem Abschlussbericht 2015 sind dem verbindlichen spontanen Informationsaustausch nur Rulings zu Gesellschaftssteuern (*in casu* Gewinnsteuern der juristischen Personen) und zu Steuern auf Erträgen aus geografisch mobilen Aktivitäten (z.B. Finanz- oder andere Dienstleistungen) sowie auf Erträgen aus Immaterialgüterrechten unterworfen.¹²² Rulings betreffend Konsumsteuern (z.B. MWSt) werden *a priori* ausgeschlossen.¹²³ In Anhang C (Übermittlungsformular mit Erläuterungen) sieht der Abschlussbericht 2015 jedoch die spontane Übermittlung gewisser Informationen vor, die allgemeinen Charakter haben und dem Empfängerstaat dazu dienen werden, zu entscheiden, ob er um einen Informationsaustausch ersuchen soll, um mehr Informationen über den Steuerpflichtigen zu erhalten, der in den Genuss des Rulings gekommen ist.¹²⁴

Der ersuchende Staat wird daher ein Ersuchen stellen können auf der Grundlage (i) von Art. 5 des Amtshilfeübereinkommens; (ii) von Art. 26 des (i.d.R.) mit der Schweiz entsprechend Art. 26 OECD-MA abgeschlossenen DBA; (iii) von Art. 5 des Zinsbesteuerungsabkommens (ZBStA); (iv) des mit der Schweiz abgeschlossenen OECD-Musterabkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA-MA). In diesen Fällen wird

der Informationsaustausch demzufolge einen wesentlich grösseren Anwendungsbereich haben als der im Abschlussbericht 2015 der BEPS-Aktionspunkt 5 angegebene.¹²⁵ Was die Pflicht zur Gewährung von Amtshilfe auf Ersuchen anbelangt, sind diese Instrumente grundsätzlich gleichwertig, weil sie auf den Standards der OECD basieren. Betreffend die zeitliche Anwendbarkeit hingegen und betreffend die Steuern, die von dem vom ersuchenden Staat verwendeten Amtshilfeinstrument erfasst werden, können Unterschiede bestehen.¹²⁶

IX. Schlussfolgerungen

Am 5. Oktober 2015 haben die OECD und die G20 die 15 Aktionspunkte des BEPS-Projekts vorgestellt. Mit dem BEPS-Aktionsplan will man den Ort der Besteuerung der Gewinne mit dem Ort der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeiten, die diese Gewinne und den Mehrwert generieren, in Einklang bringen. BEPS-Aktionspunkt 5 befasst sich mit den Standards betreffend die neue «*patent box*» und setzt sich zum Ziel, die Arbeiten fortzuführen, die bereits Gegenstand des OECD-Berichts 1998 gewesen sind und darauf gerichtet waren, den schädlichen Steuerpraktiken entgegenzuwirken und die steuerliche Transparenz, d.h. die sich auf die Besteuerung der multinationalen Unternehmen beziehende Amtshilfe unter den Steuerbehörden, zu verbessern.

BEPS-Aktionspunkt 5 sieht insbesondere die Einführung eines verbindlichen spontanen Informationsaustauschs betreffend Rulings zu präferenziellen Steuerregimes und zu Vereinbarungen über Verrechnungspreise zwischen verbundenen Gesellschaften vor. Für die Schweiz wird es darum gehen, jene von den kantonalen Steuerbehörden erlassenen Rulings spontan zu übersenden, die den Steuerstatus von (reinen) Holdinggesellschaften, von Domizilgesellschaften oder von gemischten Gesellschaften betreffen. Auch Rulings, welche die Lizenzbox des Kantons Nidwalden betreffen, sowie Besteuerungen, die sich auf die von der EStV publizierte Praxis zu den Prinzipalgesellschaften und die von der EStV und den kantonalen Steuerbehörden nicht publizierte Praxis über die Besteuerung der «*Swiss Finance Branch*» stützen, fallen in den Anwendungsbereich des spontanen Informationsaustauschs. Schliesslich werden auch

¹²⁰ Vgl. auch OESTERHELT (FN 36), 289; SAMUELE VORPE/GIOVANNI MOLO, Lo scambio automatico d'informazioni fiscali, RtiD II-2015, 625 ff., 631.

¹²¹ JÄGGI/MALLA (FN 8), 267, 269, 271; STOCKER/FROSS/FUCHS (FN 66), 252.

¹²² OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 11; Rapport d'étape OECD, Action 5 BEPS (FN 2), 21; IGLESIAS (FN 8), 35.

¹²³ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), N 12; IGLESIAS (FN 8), 36.

¹²⁴ OECD-Final Report, Action 5 BEPS (FN 2), Anhang C, 74.

¹²⁵ A.M. IGLESIAS, nach der der spontane Informationsaustausch nur die Steuer auf den Gewinn der juristischen Personen und die Verrechnungssteuer bezüglich beweglicher Kapitale betreffen müsse (vgl. IGLESIAS [FN 8], 35 f.).

¹²⁶ Botschaft Amtshilfeübereinkommen (FN 90), 5596.

Vereinbarungen (APA, ATR), die eine Steuerbehörde mit Unternehmen im Bereich der gruppeninternen Verrechnungspreise trifft, zugesendet werden müssen, ebenso die Rulings zu Betriebsstätten und zu Durchlaufgesellschaften.

Falls der Bundesrat die StAhiV per 1. Januar 2017 in Kraft setzt, sind Rulings zum 1. Januar 2018 auszutauschen, d.h. vom auf das Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens folgenden Jahr an. In zeitlicher Hinsicht fallen darunter die von der Steuerbehörde nach dem 1. Januar 2010 ausgestellten Rulings, die am 31. Dezember 2017 noch in Kraft sind. In diesem Fall wird die EStV die Informationen zu Rulings den betroffenen Staaten mit einem Standards-Formular der OECD zusenden. Dieses Formular enthält nur gewisse Informationen. Die ausländischen Staaten werden alsdann ihrerseits ein Amtshilfeersuchen stellen können und damit von der EStV entweder auf der Grundlage des Amtshilfeübereinkommens oder von Art. 5 ZBstA oder auch gemäss Art. 26 DBA zwischen der Schweiz und dem Empfängerstaat alle Dokumente, die sie zur Anwendung ihres Landesrechts benötigen (Verträge, bestehende Rulings, Bilanzen und Jahresrechnung, Abrechnungen etc.), anfordern können. Dagegen werden Rulings, die vor dem 1. Januar 2010 ausgestellt oder nach diesem Datum ausgestellt wurden, aber Ende 2017 (oder evtl. Ende 2016) nicht mehr gültig sind, nicht Gegenstand eines spontanen Informationsaustauschs seitens der Schweizer Steuerbehörden sein.

In Zukunft werden daher die zwischen Gesellschaft und Steuerbehörde vereinbarten Rulings in vielen Fällen den ausländischen Behörden spontan zugestellt werden müssen. Nachdem die Transparenz die natürlichen Personen mit Bezug auf die den eigenen Steuerbehörden vorerhaltenen Bankkonten erreicht hat, wird sie nun auch die unilateralen Vereinbarungen zwischen dem zur Auskunft verpflichteten Staat und einer Gesellschaft erfassen. Für Gesellschaften wird es immer schwieriger und teurer sein, ihre Gewinne in Staaten mit Steuerprivilegien zu verschieben.