



Datum: 11.04.2016

## SPONTANER AUSTAUSCH VON STEUERRULINGS Auswirkungen auf Unternehmen in der Schweiz

Die Frage nach dem Beitrag internationaler Konzerne an die Staatshaushalte ist zur Moralfrage geworden. Das Zauberwort, das Unternehmen zum angestrebten Verhalten zwingen soll, heisst Transparenz. Der grenzüberschreitende Austausch von Steuerinformationen – insbesondere von Steuerrulings – spielt eine Schlüsselrolle. Der Artikel skizziert das Zusammenspiel der verschiedenen Regeln betreffend Austausch von Steuerrulings und mögliche Auswirkungen auf Schweizer Unternehmen.



LAURENZ SCHNEIDER,  
DR. IUR., DIPL. STEUER-  
EXPERTE, DIRECTOR,  
STEUER- UND RECHTS-  
BERATUNG, PWC,  
BASEL/ZÜRICH,  
LAURENZ.SCHNEIDER@  
CH.PWC.COM



DANIEL SCHÖNENBERGER,  
LIC. OEC. PUBL,  
DIRECTOR,  
STEUER- UND RECHTS-  
BERATUNG,  
PWC, ZÜRICH

### 1. EINLEITUNG

Nach der Finanzkrise und als Folge des gesteigerten Bedarfs zusätzlicher Mittel für die maroden Staatshaushalte findet der Ruf nach vermehrter Steuertransparenz immer mehr Beachtung. Die Steuerbelastung internationaler Konzerne und die Frage nach der länderspezifischen Verteilung von Gewinnen und bezahlten Steuern bilden den Hintergrund von unter dem Titel der Steuergerechtigkeit geführten und von den Medien angefachten Diskussionen. Der daraus abgeleitete Ruf nach vermehrter Transparenz in Steuerbelangen ist davon getrieben, mit erhöhter Transparenz die Konzerne zu einer Änderung ihrer Steuerstrategien und ihres Verhaltens zu zwingen. Im Vordergrund dieser Bemühungen steht der von der OECD unter der Ägide der G-8- bzw. G-20-Staaten in den letzten Jahren entwickelte Massnahmenkatalog gegen *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) [1]. Zwei dieser vorgeschlagenen Massnahmen verpflichten multinationale Unternehmen zur Offenlegung von detaillierten Steuerangaben gegenüber den Steuerbehörden im Rahmen der Dokumentation ihrer konzerninternen Verrechnungspreise (BEPS Action 13 [2]) respektive ermöglichen den spontanen grenzüberschreitenden Austausch von Steuerrulings (BEPS Action 5 [3]). Der Austausch von Steuerrulings soll dann auf



SIMONE HEINRICH,  
M.A. HSG,  
DIPL. STEUEREXPERTIN,  
SENIOR MANAGER,  
STEUER- UND  
RECHTSBERATUNG,  
PWC, ZÜRICH



Datum: 11.04.2016

der Basis von Staatsverträgen erfolgen, wobei hier das multilaterale Abkommen über gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen (fortan «Amtshilfeübereinkommen») im Vordergrund steht [4]. Mit diesem Artikel wird das Zusammenspiel der verschiedenen Regulierungen, d. h. von BEPS Action 5 und 13 sowie dem Amtshilfeübereinkommen erläutert. Zusätzlich werden die möglichen Auswirkungen auf Schweizer Unternehmen skizziert, sofern diese heute schon abschätzbar sind.

Zunächst müssen die betreffenden Informationen an die «Heimsteuerbehörde» eines steuerpflichtigen multinationalen Unternehmens gelangen. Unter «Heimsteuerbehörde» wird dabei die Steuerbehörde jenes Staates verstanden, in welchem das multinationale Unternehmen seinen steuerlichen Hauptsitz hat. Dieser Informationsfluss an die «Heimsteuerbehörde» erfolgt freiwillig, wenn das multinationale Unternehmen um ein Steuerruling mit seiner «Heimsteuerbehörde» ersucht. Darüber hinaus kann das multinationale Unternehmen aber auch aufgrund entsprechender (nationalrechtlicher) Normen – wie z. B. aufgrund von Verrechnungspreisdokumentationsbestimmungen, mit welchen BEPS Action 13 umgesetzt wird – verpflichtet werden, Steuerinformationen mit der «Heimsteuerbehörde» zu teilen (*Abbildung 1*). In einem zweiten Schritt werden diese Informationen von der «Heimsteuerbehörde» mit Steuerbehörden anderer Nationen grenzüberschreitend ausgetauscht (vgl. dazu insbesondere Abschnitt 3.2 und 3.3).

## 2. BEGRIFF DES STEUERRULINGS

**2.1 Schweizer Begriffsverständnis.** Nach gängigem Schweizer Begriffsverständnis ist ein Steuerruling die schriftliche Bestätigung der steuerrechtlichen Qualifikation einer Transaktion oder von (dauernden) Aktivitäten durch die Steuerbehörden [5]. Damit das Steuerruling den angestrebten Gutgläubensschutz entfalten kann und die Steuerbehörde an ihre Einschätzung bindet, muss der Sachverhalt wahrheitsgetreu und vollständig offengelegt werden sowie die steuerrechtliche Qualifikation in Übereinstimmung mit geltendem Recht und geltender Praxis vorgenommen sein. Zudem muss das Steuerruling vorgängig von der für die jeweilige Steuer zuständigen Behörde unterzeichnet sein, d. h. bevor der Steuerpflichtige entsprechende Dispositionen trifft. Mit einem Steuerruling kann der Steuerpflichtige einen einmaligen Sachverhalt oder einen sogenannten Dauersachverhalt (d. h. regelmässig in gleicher oder ähnlicher Form wie-

derkehrende Sachverhaltselemente) verbindlich steuerlich beurteilen lassen [6].

## 2.2 Begriffsverständnis nach BEPS

**2.2.1 BEPS Action 5.** Gemäss Definition des Rulingbegriffs unter BEPS Action 5 handelt es sich bei einem Steuerruling um:

«jegliche Auskunft, Information oder Vereinbarung von den Steuerbehörden in Bezug auf die steuerliche Situation eines spezifischen Steuerzahlers oder einer Gruppe von Steuerzahlern, auf welche sich diese berufen können» [7].

Dieses Begriffsverständnis geht u. E. weiter als die Rulingdefinition, die sich in der Schweizer Praxis gefestigt hat. Im Ergebnis heisst dies, dass Schreiben, welche nach schweizerischem Verständnis Steuerrulings sind, ohne Weiteres auch Steuerrulings i. S. der Terminologie von BEPS Action 5 sind.

Der OECD-Schlussbericht zu BEPS Action 5 erwähnt folgende Kategorien von Steuerrulings mit internationalem Bezug, welche dem spontanen Informationsaustausch unterstellt werden sollen:

1. Steuerrulings betreffend präferenzielle Steuerregimes (gemäss Liste der OECD [8], aber nicht zwingend auf diese beschränkt). In der Schweiz betrifft dies die drei kantonalen Privilegien (Holdingprivileg, Domicil- und gemischte Gesellschaft), die Prinzipalausscheidung und die Swiss Finance Branch.
2. Unilaterale Verrechnungspreisrulings (*Advance Pricing Agreements, APA*).
3. Steuerrulings betreffend Gewinnanpassungen, die in der Handelsbilanz nicht ausgewiesen werden (*Downward Adjustment Rulings*).
4. Steuerrulings betreffend Betriebsstätten ([Nicht-]Vorhandensein von und/oder Zuweisung von Gewinn an Betriebsstätten [*PE-Rulings*]).
5. Steuerrulings betreffend Gesellschaften, über die finanzielle Mittel oder Erträge weitergeleitet werden (*Related party conduit rulings*).

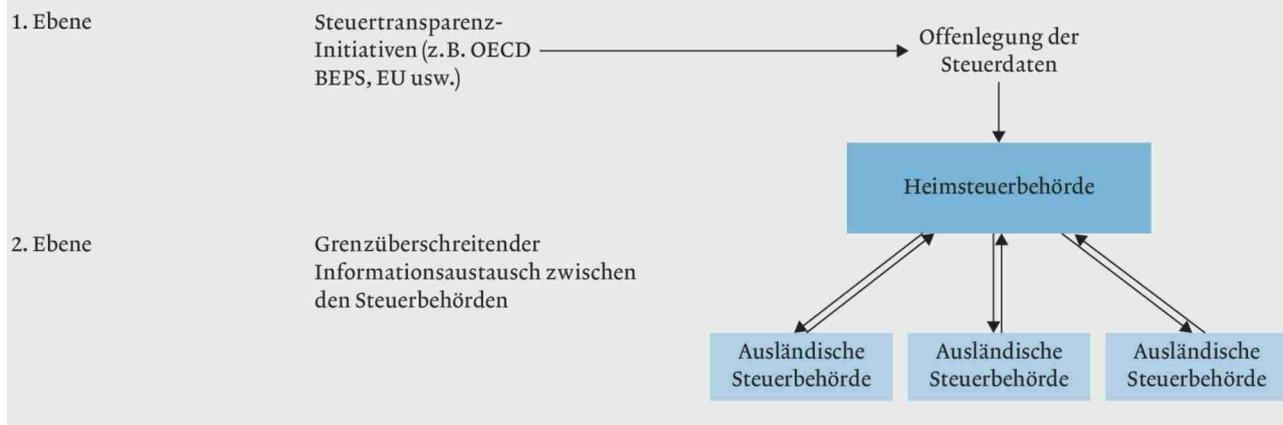
Der Schlussbericht sieht vor, dass der Austausch zu einem späteren Zeitpunkt auf weitere Kategorien von Steuerrulings ausgedehnt werden kann, welche ohne spontanen Austausch die gleichen Risiken in Bezug auf BEPS beinhalten wie die bereits erwähnten Kategorien.



Datum: 11.04.2016

2.2.2 BEPS Action 13. BEPS Action 13 definiert den Begriff Steuerruling nicht im Detail. Im Zusammenhang mit dem Master File werden unilaterale APA oder Vereinbarungen mit Steuerbehörden in Bezug auf die Allokation von Einkommen zwischen Ländern genannt. Im Zusammenhang mit den Local Files werden unilaterale und bilaterale/multilaterale Steuerrulings erwähnt [9]. Nach dem Verständnis der Autoren kann im Rahmen von BEPS Action 13 auf die Definition der Steuerrulings unter BEPS Action 5 zurückgegriffen werden. Wird jedoch der Rulingbegriff unter BEPS 13 mit einem stärkeren Bezug auf den Regelungsinhalt von BEPS Action 13 (und nicht bezogen auf die Gesamtheit des BEPS-Massnahmenkatalogs) ausgelegt, könnte man hierunter nur die aus Sicht der Verrechnungspreise relevanten Steuerrulings verstehen.

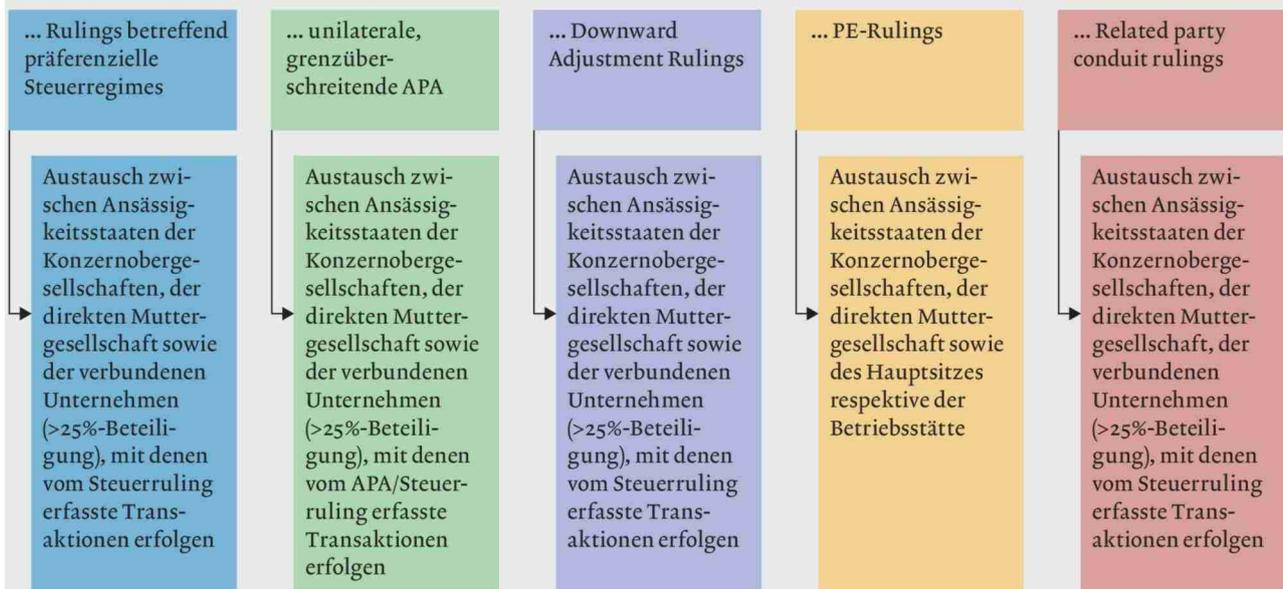
Abbildung 1: ZWEI EBENEN DER TRANSPARENZ





Datum: 11.04.2016

Abbildung 2: WELCHE ARTEN VON STEUERRULINGS WERDEN MIT WELCHEN LÄNDERN AUSGETAUSCHT?



**2.3 Begriffsverständnis nach Amtshilfeübereinkommen.** Das Amtshilfeübereinkommen selber definiert die unter das Übereinkommen fallenden Steuerrulings nicht explizit. Vielmehr qualifizieren Steuerrulings generell als Steuerinformationen i. S. v. Art. 7 Amtshilfeübereinkommen (vgl. dazu Abschnitt 3.3).

### 3. AUSTAUSCH VON STEUERRULINGS

#### 3.1 Austausch von Steuerrulings unter BEPS Action 13

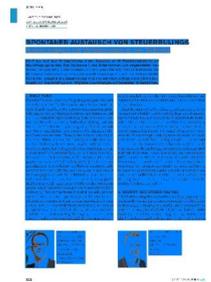
**3.1.1 Übersicht.** BEPS Action 13 enthält einen dreistufigen standardisierten Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation. Die drei Dokumentationsebenen Master File, Local File und Country-by-Country Report verlangen von multinationalen Unternehmen eine konsistente, detaillierte und umfassende Dokumentation der grenzüberschreitenden konzerninternen Beziehungen. Damit werden den Steuerbehörden Informationen zur Verfügung gestellt, die es ihnen erlauben, Risiken in der Verrechnungspreisgestaltung abzuschätzen und zu bestimmen, wo Prüfungsressourcen am wirkungsvollsten eingesetzt werden sollen. Im Falle einer Steuerprüfung dienen das Master File, das Local File und für grosse multinationale Unternehmen mit einem konsolidierten Gesamtumsatz über EUR 750 Millionen der Country-by-Country Report als Basis für die Initiierung einer zielgerichteten Steu-

erprüfung [10]. Für diesen Aufsatz steht die Dokumentation mit dem Master File und dem Local File im Vordergrund [11].

Im *Master File* werden übergeordnete Informationen über die weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik des multinationalen Unternehmens dargestellt [12]. Das Master File wird von den jeweiligen Konzerngesellschaften im Rahmen der lokal geltenden Normen direkt den lokalen Steuerbehörden zur Verfügung gestellt.

Die landesspezifischen Dokumentationen mit den sogenannten *Local Files* sind für jede Konzerngesellschaft zu erstellen und beinhalten alle wesentlichen Geschäftsvorfälle mit Konzerngesellschaften, die entsprechenden Beträge sowie die Analysen der Verrechnungspreisbestimmung, welche die Konzerngesellschaft in Bezug auf diese Geschäftsvorfälle vorgenommen hat. Die Local Files werden ebenfalls von den jeweiligen Konzerngesellschaften im Rahmen der lokal geltenden Abgabefristen direkt den entsprechenden lokalen Steuerbehörden zur Verfügung gestellt [13].

**3.1.2 Master File/Local File.** Im Rahmen des neuen Dokumentationsansatzes gemäss BEPS Action 13 wird von multinationalen Unternehmen verlangt, dass den lokalen Steuerbehörden Informationen zu existierenden Steuerrulings abgegeben werden. Die Form und der Umfang der abzugebenden Infor-



Datum: 11.04.2016

mationen in Bezug auf Steuerrulings werden in BEPS Action 13 sowohl für das Master File als auch für die Local Files definiert. Im Master File erfolgt dies unter dem Titel «Finanz- und Steuerposition des multinationalen Unternehmens», in den Local Files unter dem Titel «Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen».

Im Master File wird eine Auflistung und kurze Beschreibung der innerhalb des multinationalen Unternehmens existierenden Steuerrulings verlangt. Die Steuerrulings werden beschrieben als unilaterale APA oder Vereinbarungen mit Steuerbehörden in Bezug auf die Allokation von Einkommen zwischen Ländern [14].

Im Rahmen der länderspezifischen Dokumentationen, d. h. Local File, wird eine Kopie der existierenden unilateralen und bilateralen/multilateralen Steuerrulings verlangt, bei welchen die lokale Konzerngesellschaft zwar nicht Gegenpartei ist, jedoch in Beziehung zu den Transaktionen der lokalen Konzerngesellschaft mit anderen Konzerngesellschaften steht [15].

Im Rahmen der länderspezifischen Dokumentation wird bezweckt, Transparenz über diejenigen Steuerrulings zu schaffen, welche den lokalen Steuerbehörden bis anhin grundsätzlich nicht zugänglich waren.

### 3.2 Austausch von Steuerrulings unter BEPS Action 5

**3.2.1 Übersicht.** Der OECD-Schlussbericht zu BEPS Action 5 [16] legt den Standard für den spontanen Informationsaustausch über Steuerrulings fest. Die entsprechende Umsetzung in lokales Recht ist Sache jedes einzelnen Landes. Das Amtshilfeübereinkommen und die entsprechenden Anpassungen im Steueramtshilfegesetz (StAHiG) [17] bilden die rechtliche Grundlage für den Rulingaustausch gemäss BEPS Action 5 für die Schweiz.

**3.2.2 Konkreter Ablauf.** Gemäss OECD-Schlussbericht zu BEPS Action 5 sollen nicht die vollständigen Steuerrulings übermittelt, sondern es soll nur eine von der OECD festgelegte Vorlage [18] ausgefüllt werden, welche hauptsächlich die folgenden Informationen (in Englisch oder Französisch) enthält: → Firmen- und Adressangaben zur betroffenen Gesellschaft; → Datum des Steuerrulings; → Steuerjahre, für welche das Steuerruling anwendbar sein soll; → Kategorisierung des Steuerrulings → kurze Zusammenfassung des Inhalts des Steuerrulings.

Möchte ein Staat nach einer Meldung mittels Vorlage de-

tailliertere Informationen zum betreffenden Steuerruling, kann er diese mittels konkretem Amtshilfeersuchen anfordern. *Abbildung 2* zeigt die Arten von Steuerrulings, die auszutauschen sind und mit welcher Steuerbehörde der Austausch erfolgt.

### 3.3 Spontaner Austausch von Steuerrulings unter dem Amtshilfeübereinkommen

**3.3.1 Übersicht.** Der Bundesrat hat das Amtshilfeübereinkommen am 15. Oktober 2013 [19] unterzeichnet. Dieses wurde in der Wintersession 2015 durch die Bundesversammlung genehmigt; gleichzeitig wurde dem Bundesrat die Erlaubnis zur Ratifikation des Abkommens erteilt. Weiter wurde auch die entsprechende Vorlage für die Umsetzung des Abkommens im Schweizer Recht, d. h. die Anpassung des StAHiG, von der Bundesversammlung genehmigt [20].

Das Amtshilfeübereinkommen beinhaltet die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Amtshilfe in Steuersachen zwischen der Schweiz und den anderen Vertragsstaaten. Es wurde bis heute durch über 90 Staaten unterzeichnet und ist in rund 70 Staaten bereits in Kraft (Stand: 17. Dezember 2015) [21].

Das Amtshilfeübereinkommen sieht neben dem Informationsaustausch auf Ersuchen [22] und dem automatischen Informationsaustausch auch den spontanen Informationsaustausch vor. Letzterer wird mit dem Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz neu eingeführt. Im Rahmen des spontanen Informationsaustauschs können in Zukunft Steuerinformationen, worunter auch Steuerrulings fallen, zwischen den Staaten spontan ausgetauscht werden.

**3.3.2 Begriff und Wesen des spontanen Informationsaustauschs.** Beim spontanen Informationsaustausch werden Informati-

onen, über welche die Steuerbehörden eines Vertragsstaats (im Fall der Schweiz die Eidg. Steuerverwaltung, ESTV, oder die kantonalen Steuerverwaltungen) verfügen, unaufgefordert an einen anderen Vertragsstaat übermittelt, wenn die informierende Vertragspartei davon ausgeht, dass die betreffenden Informationen für die zuständige ausländische Behörde voraussichtlich von Interesse sind [23]. Diese Informationen stehen dann der ausländischen Vertragspartei für die Anwendung beziehungsweise Durchsetzung ihres innerstaatlichen Rechts in Bezug auf die unter das Abkommen fallenden Steuern zur Verfügung.

Dabei erfolgt die Übermittlung der Informationen spontan,



Datum: 11.04.2016

d. h. ohne vorgängiges Auskunftsersuchen bei der betroffenen Person; dies im Gegensatz zum Informationsaustausch auf Ersuchen. Im Unterschied zum automatischen Informationsaustausch werden weder die Art der auszutauschenden Informationen noch der Zeitpunkt der Übermittlung im Voraus festgelegt.

Art. 22b E-StAhiG sieht vor, dass die vom spontanen Informationsaustausch betroffene Person sowie weitere beschwerdeberechtigte Personen [24] grundsätzlich vor Übermittlung der Informationen über den vorgesehenen spontanen Informationsaustausch informiert werden, was den anwendbaren Grundsätzen beim Informationsaustausch auf Ersuchen entspricht.

Der spontane Informationsaustausch ist für die Schweiz im Verkehr mit ausländischen Behörden neu; innerhalb der Schweiz wird dieser von den Steuerbehörden bereits basierend auf Art. 111 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bun-

---

*«In der Praxis erhöht sich der Detaillierungsgrad mit dem neuen Dokumentationsansatz gegenüber den bisherigen OECD-Richtlinien substanziell.»*

dessteuer (DBG) [25] und Art. 39f. des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) [26] respektive Art. 36f. des Verrechnungssteuergesetzes (VStG) [27] praktiziert.

**3.3.3 Anwendungsfälle.** In Art. 7 Abs. 1 lit. a bis e des Amtshilfeübereinkommens sind die Fälle aufgeführt, in denen eine Vertragspartei einer anderen Vertragspartei spontan Informationen übermitteln muss. Diese Bestimmung stellt die materiell-rechtliche Grundlage für den spontanen Informationsaustausch dar, wenn:

a) Gründe vorliegen, die eine Steuerverkürzung in einem anderen Vertragsstaat vermuten lassen;

b) eine steuerpflichtige Person eine Steuerermässigung oder Steuerbefreiung erhält, die eine Steuererhöhung oder Besteuerung in einem anderen Vertragsstaat zur Folge haben würde;

c) eine Geschäftsbeziehung zwischen steuerpflichtigen Personen mit Ansässigkeit in verschiedenen Vertragsstaaten vorliegt, die über ein oder mehrere weitere Länder geleitet werden, sodass eine Steuerersparnis in einem oder in beiden Vertragsstaaten entstehen kann;

d) Gründe vorliegen, die eine Steuerersparnis durch künstliche Gewinnverlagerungen innerhalb eines Konzerns vermuten lassen;

e) sich durch Informationen im einen Vertragsstaat ein Sachverhalt ermitteln lässt, der auch für die Steuerfestsetzung in einem anderen Vertragsstaat erheblich sein könnte.

Gemäss Art. 22a Abs. 1 E-StAhiG wird der Bundesrat in einer Verordnung die Pflichten im Zusammenhang mit dem spontanen Informationsaustausch im Detail regeln. Dabei hat er sich an den internationalen Standards und an der Praxis anderer Staaten zu orientieren. Weiter kann das Eidg. Finanzdepartement Weisungen erlassen, um gewisse praktische Aspekte (wie zum Beispiel die Verwendung bestimmter Formulare und die Form der Übermittlung derselben) sowie die Zusammenarbeit zwischen der ESTV und den kantonalen Steuerverwaltungen zu regeln (Art. 22a Abs. 5 E-StAhiG).

**3.3.4 Vom spontanen Informationsaustausch erfasste Steuerarten.** Die von den Schweizer Steuerbehörden unter dem Amtshilfeübereinkommen zu leistende Amtshilfe beschränkt sich auf die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern auf dem Einkommen und dem Vermögen respektive Kapital [28]. Konkret sind dies die Einkommens-, Vermögens-, Gewinn-, Kapital- und die Verrechnungssteuer. Aufgrund der Begrenzung des sachlichen Anwendungsbereichs des spontanen Rulingaustauschs auf der Basis des Amtshilfeübereinkommens sind Steuerrulings über Stempelabgaben, Transaktionssteuern (wie z. B. Handänderungssteuer) und die Mehrwertsteuer nicht auszutauschen.



Datum: 11.04.2016

Abbildung 3: ZEITLICHE ANWENDBARKEIT



3.3.5 Vom spontanen Informationsaustausch erfasste Informationen. Es können grundsätzlich alle Arten von Informationen (inkl. Bankinformationen) ausgetauscht werden, die bei den Steuerbehörden der betreffenden Vertragspartei vorhanden sind [29]. Es besteht keine Verpflichtung, dass die Steuerbehörden zwecks spontanem Informationsaustausch Informationen beschaffen. Obwohl Steuerrulings im Abkommen weder explizit genannt noch definiert werden, qualifizieren diese klar als austauschbare Informationen unter dem Amtshilfeübereinkommen.

#### 4. ZEITLICHE ANWENDBARKEIT

4.1 BEPS Action 13. Der Inhalt von BEPS Action 13 wird in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerbehörden integriert und voraussichtlich in diesem Jahr publiziert werden. Lokale Dokumentationsvorschriften variieren in Bezug auf den Zeitpunkt für die Erstellung von Dokumentationen. Einige Länder verlangen Dokumentationen mit dem Einreichen der Steuererklärung, andere erst während einer Steuerprüfung. Ebenfalls gibt es Unterschiede bei den Fristen für die Beantwortung von Fragen oder bei der Einreichung von Unterlagen. Gemäss BEPS Action 13 sollen Master File und Local Files spätestens zum Zeitpunkt der Abgabe von Steuererklärungen

vorhanden sein [30]. Die effektive Anwendung des neuen Dokumentationsansatzes zieht lokale Gesetzesänderungen nach sich. Verschiedene Länder haben bereits Gesetze oder Gesetzesentwürfe zur Einführung bzw. Anpassung der Verrechnungspreisvorschriften ganzheitlich im Sinne von BEPS Action 13 oder nur zum Country-by-Country Report erlassen. Australien, Japan, Frankreich, Südkorea, Luxemburg, Mexiko, die Niederlande und Spanien führen definitiv bereits für die Finanzjahre ab dem 1. Januar 2016 (Japan ab 1. April 2016) das Master-File- bzw. Local-File-Konzept ein, und dementsprechend werden die erwähnten Informationen zu den Steuerrulings für die Finanzjahre ab dem 1. Januar 2016 verlangt und sind im Jahr 2017 zu dokumentieren [31]. In den Ländern Belgien, China, Dänemark und Deutschland wird ebenfalls erwartet, dass das Master File und die Local Files bereits für die Finanzjahre ab dem 1. Januar 2016 zu erstellen sind [32]. Einige Länder verlangen neu, dass Master File und Local Files zusammen mit der Steuererklärung eingereicht werden und nicht wie bis anhin nur auf Verlangen.

4.2 BEPS Action 5/Amtshilfeübereinkommen. Gemäss BEPS Action 5 soll der Austausch von Steuerrulings für die Schweiz voraussichtlich ab dem 1. Januar 2018 erfolgen, d. h. sobald das Amtshilfeübereinkommen für die Schweiz an-



Datum: 11.04.2016

wendbar ist. Dabei sollen einerseits ab 2018 neu unterzeichnete Steuerrulings und andererseits Steuerrulings, welche seit 2010 abgeschlossen wurden und 2018 noch (effektiv oder theoretisch) anwendbar sind, ausgetauscht werden. Es ist allerdings auch möglich, dass das Amtshilfeübereinkommen und somit auch der Rulingaustausch im Verhältnis zu gewissen Staaten früher, d. h. ab 2017 zur Anwendung kommen wird.

Gemäss Art. 28 des Amtshilfeübereinkommens tritt dieses am ersten Tag des Monats nach Ablauf von drei Monaten nach Hinterlegung der Ratifikationsurkunde in Kraft. Amtshilfe basierend auf dem *Amtshilfeübereinkommen* ist grundsätzlich zulässig für Besteuerungszeiträume respektive Steuerverbindlichkeiten, die am oder nach dem 1. Januar nach Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens beginnen respektive entstehen (Art. 28 Abs. 6 des Amtshilfeübereinkommens)[33]. Bei einem Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens für die Schweiz am 1. Januar 2017 (oder einem späteren Zeitpunkt 2017) ist demnach Amtshilfe ab

---

«*Verschiedene ausländische Steuerbehörden sehen Strafsteuern für die Nichteinhaltung von Dokumentationsvorschriften vor.*»

dem 1. Januar 2018 zulässig (*Abbildung 3*). Dabei kann der Bundesrat mit anderen Staaten vereinbaren, dass das Amtshilfeübereinkommen bereits für Besteuerungszeiträume respektive Steuerverbindlichkeiten ab Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens für die Schweiz gilt.

## 5. AUSWIRKUNGEN AUF DIE SCHWEIZ UND SCHWEIZER UNTERNEHMEN

**5.1 BEPS Action 13.** In der Praxis hat sich der Dokumentationsansatz mit Master File und Local Files bereits seit mehreren Jahren etabliert. Hingegen erhöht sich der Detaillierungsgrad an Informationen und somit die Transparenz über sensitive Informationen, unter anderem und insbesondere in Bezug auf Steuerrulings, mit dem neuen Dokumentationsansatz gegenüber den bisherigen OECD-Richtlinien substantiell. In der Schweiz ist die Einführung formeller Do-

kumentationsvorschriften, mit Ausnahme des Country-by-Country Reportings, nach wie vor nicht vorgesehen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass in der Schweiz ansässige Konzernobergesellschaften oder Schweizer Niederlassungen ausländischer Konzerne davon befreit sind, im Rahmen der ausländischen Dokumentationsvorschriften die in diesem Artikel beschriebenen Informationen zu Steuerrulings unter dem Master File und den Local Files bereitzustellen [34]. Auch wenn nach Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens für die Schweiz im Finanzjahr 2017 anwendbare Steuerrulings erst ab 1. Januar 2018 spontan ausgetauscht werden, müssen die im Master File und Local File verlangten Informationen zu Steuerrulings in verschiedenen Ländern bereits für Finanzjahre ab dem 1. Januar 2016 dokumentiert werden. Verschiedene ausländische Steuerbehörden sehen Strafsteuern für die Nichteinhaltung von Dokumentationsvorschriften vor.

**5.2 BEPS Action 5/Amtshilfeübereinkommen.** Aufgrund der zeitlichen Anwendbarkeit des spontanen Rulingaustauschs sind jene Steuerrulings von einem Austausch ausgeschlossen, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Amtshilfeübereinkommens nicht mehr anwendbar sind [35]. Fol-

glich sind beispielsweise Steuerrulings, deren Inhalt sich auf die steuerliche Beurteilung einer Transaktion im Jahr 2015 oder 2016 bezieht, nicht auszutauschen – sofern die steuerliche Beurteilung nicht (explizit) die Bemessungsbasis künftiger Steuerperioden miteinschliesst und somit auch am 1. Januar 2017 und in der Zeit darüber hinaus anwendbar bleibt. Die Thematik der sogenannten «Transaktionsrulings» soll anhand von folgendem Beispiel illustriert werden:

*Variante 1:* Mit einem Steuerruling wird im Jahr 2016 die Steuerneutralität der Sacheinlage eines Teilbetriebs (mit welchem unter anderem Immaterialgüterrechte mitübertragen werden, welche ihrerseits wiederum die Basis für die künftige Belastung ausländischer Konzerngesellschaften mit Lizenzzahlungen bilden) bestätigt. Es wird mit diesem Steuerruling jedoch weder der Wert der Sacheinlage noch die Höhe der künftigen Lizenzzahlungen offengelegt. Weil es hier lediglich um die Steuerneutralität der Sacheinlage im Jahr 2016 geht, ist dieses Steuerruling nach Auffassung der Autoren nicht auszutauschen.

*Variante 2:* Mit dem Steuerruling 2016 wird nicht nur das



Datum: 11.04.2016

Prinzip der Steuerneutralität der Sacheinlage, sondern auch der Wert der Sacheinlage und somit auch derjenige der Immaterialgüterrechte bestätigt. Auch bei einem derartigen Inhalt sollte das Steuerruling nach Meinung der Autoren nicht ausgetauscht werden. Denn lediglich aus dem bestätigten Wert der Sacheinlage/der Immaterialgüterrechte kann noch nicht auf die Höhe der von ausländischen Konzerngesellschaften künftig zu leistenden Lizenzzahlungen und damit auf deren Auswirkung auf die ausländische Bemessungsbasis geschlossen werden.

*Variante 3:* Im Gegensatz zu Variante 2 wird mit dem Steuerruling bei dieser Variante nicht nur der Wert der eingelegten Immaterialgüterrechte, sondern darüber hinaus auch noch die «Marge» der Schweizer Gesellschaft aus der Lizenzvergabe und somit die Bemessungsbasis für die künftigen Lizenzzahlungen in den kommenden Jahren bestätigt. Ein derartiges Steuerruling ist möglicherweise auszutauschen, da ein Interesse ausländischer Vertragsstaaten an dieser Information mit Blick auf die Durchsetzung ihres eigenen Besteuerungsanspruchs zu vermuten ist.

Vor dem Hintergrund der zeitlichen Anwendbarkeit des Amtshilfeübereinkommens stellt sich somit auch die *Frage nach dem allfälligen Rückzug eines Steuerrulings vor Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens*. Diese Frage muss im Einzelfall geprüft und die Auswirkungen eines allfälligen Rückzugs müssen mit den involvierten Steuerbehörden besprochen werden. Trotz der erforderlichen Einzelfallbetrachtung können die Steuerrulings nach Meinung der Autoren mit Blick auf einen allfälligen Rückzug grundsätzlich in folgende Kategorien gegliedert werden:

*Statusrulings:* Die Besteuerung als Statusgesellschaft i. S. v. Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG (Holdinggesellschaft, gemischte Gesellschaft und Verwaltungsgesellschaft) beruht auf entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen im kantonalen Recht. Die Besteuerung als derartige Statusgesellschaft wird jeweils jährlich mit der Steuererklärung beantragt. Ein Steuerruling ist grundsätzlich nicht erforderlich. Somit sollte der Rückzug eines Steuerrulings, mit welchem ledig-

## *Amtshilfeübereinkommens stellt sich die Frage nach dem allfälligen Rückzug eines Steuerrulings vor Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens.»*

lich die Besteuerung i. S. v. Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG sichergestellt werden soll, der weiteren Besteuerung als Statusgesellschaft grundsätzlich nicht entgegenstehen (unter der Voraussetzung, dass die erforderlichen Voraussetzungen nach wie vor eingehalten sind). Dies sollte u. E. auch für die Besteuerung von Prinzipalgesellschaften und Finanzierungsbetriebsstätten und -gesellschaften gelten. Obwohl – im Gegensatz zu den Statusgesellschaften nach Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG – eine explizite gesetzliche Grundlage für diese Besteuerung fehlt, beruht eine derartige Besteuerung auf Kreisschreiben und somit auf einer «generellen Verwaltungsanweisung» [36]. Das vorgängig für die Statusgesellschaften nach Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG Gesagte sollte hier sinngemäss gleich gelten – sofern und solange die entsprechenden Verwaltungsanweisungen nicht offiziell für nicht mehr anwendbar erklärt werden.

*Verrechnungspreisrulings:* Der Rückzug eines Verrechnungspreisrulings kann u. E. nicht zur Folge haben, dass die zuvor durch das Steuerruling abgesicherte Marge respektive Preisbestimmung grundsätzlich nicht mehr steuerlich akzeptiert wird. Wohl fällt die mit dem Steuerruling erlangte Rechtssicherheit weg. Aus rein praktischer Sicht sollte sich die Situation für das in der Schweiz steuerpflichtige Unternehmen unseren Einschätzungen zur Folge nicht grundlegend ändern. Denn unabhängig von einem Steuerruling ist in der Regel bereits mit der Steuererklärung der detaillierte Nachweis der Angemessenheit bezahlter bzw. erhaltener konzerninterner Entschädigungen (spricht der Einhaltung des Steuerrulings) zu erbringen.

*Tax Holidays:* Die OECD hat im Anhang zu ihrem Schlussbericht zu OECD BEPS Action 5 festgehalten, dass sie unter gewissen Voraussetzungen Steuerregimes im Zusammenhang mit strukturschwachen Regionen [37] als nicht schädlich erachtet und damit die entsprechenden Entscheide als grundsätzlich nicht auszutauschen sind. Unter anderem explizit

---

*«Vor dem Hintergrund der zeitlichen Anwendbarkeit des*



Datum: 11.04.2016

erwähnt wurden solche Regimes in der Schweiz, d. h. die sogenannten Tax Holidays, welche sich auf Art. 5 und 23 Abs. 3 StHG respektive Art. 12 des Bundesgesetzes über die Regionalpolitik vom 6. Oktober 2006 stützen [38]. Die vier Voraussetzungen, unter welchen solche Regimes als nicht schädlich erachtet werden, sind: Das Steuerregime darf nur auf einem gewissen, gemessen an der Gesamtfläche des Staates verhältnismässig kleinen Teil des gesamten Staatsgebiets zur Anwendung gelangen (was im Falle der Tax Holidays auf Ebene Bund erfüllt ist); mit dem Regime wird die Schaffung von Arbeitsplätzen unterstützt; das Unternehmen, welches dieses Regime in Anspruch nimmt, muss über ausreichende Substanz vor Ort verfügen; der Staat muss regelmässig Rechenschaft über den gesamtwirtschaftlichen Nutzen dieser Regimes abgeben [39]. Diese Kriterien vermögen Entscheide über Steuererleichterungen u. E. grundsätzlich zu erfüllen. Folglich sollten nach derzeitigem Stand der Einschätzungen und mindestens nach Lesart der OECD «Tax Holidays» nicht in die Kategorie der auszutauschenden Steuerrulings fallen.

## 6. BLICK IN DIE EU

**6.1 Richtlinienentwurf für den automatischen Informationsaustausch über Steuerrulings.** Der Rat der Europäischen Union (EU) hat am 8. Dezember 2015 die Richtlinie für den automatischen Informationsaustausch über Steuerrulings und APA verabschiedet. Diese wird die EU-Mitgliedstaaten zum automatischen Austausch von Informationen über grenzübergreifende Steuerrulings und APA verpflichten. Die Begriffsdefinitionen in der Richtlinie sind bewusst sehr weit gefasst, um möglichst viele Fälle abzudecken.

Die neuen Vorschriften werden ab dem 1. Januar 2017 angewendet. Vor dem 1. Januar 2017 erteilte Steuerrulings und APA werden ausgetauscht, sofern sie zwischen dem 1. Januar 2012 und dem 31. Dezember 2013 abgeschlossen, geändert oder erneuert worden und am 1. Januar 2014 noch gültig sind. Steuerrulings und APA, welche nach dem 1. Januar 2014 abgeschlossen worden sind, werden ausgetauscht, unabhängig davon, ob sie noch gültig sind oder nicht. Es wird den Mitgliedsstaaten zudem noch die Möglichkeit gegeben, kleinere Unternehmen (gemessen am Umsatz) von dem automatischen Rulingaustausch auszunehmen (gilt aber nicht für Unternehmen, die vorwiegend Finanz- und Investitionstätigkeiten ausüben) [40]. ■

**Anmerkungen:** 1) Mit dem BEPS-Projekt will die OECD eine internationale doppelte Nichtbesteuerung insbesondere von mobilen Erträgen durch das Ausnutzen unterschiedlicher nationaler Steuerregeln verhindern und sicherstellen, dass die Gewinne multinationaler Unternehmen dort besteuert werden, wo die gewinntreibenden Aktivitäten stattfinden; Quelle: Final reports on BEPS; abrufbar unter: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Topics > Tax > BEPS 2015 Final Reports. 2) Vgl. Final Report 2015 BEPS Action 13 (zitiert: «OECD-Schlussbericht Action 13»); abrufbar unter: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Topics > Tax > BEPS 2015 Final Reports > Action 13 Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. 3) Vgl. Final Report 2015 BEPS Action 5 (zitiert: «OECD-Schlussbericht Action 5»); abrufbar unter: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Topics > Tax > BEPS 2015 Final Reports > Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report. 4) Übereinkommen des Europarats und der OECD über die Amtshilfe in Steuersachen [Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters (MAC)]; BBl 2015 5645. 5) Vgl. Schreiber René/Jaun Roger/Kobierski Marlene, Steuerruling – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in ASA 80, S. 293 ff., S. 298 f. 6) Vgl. Schreiber René/Jaun Roger/Kobierski Marlene, a.a.O., S. 300. 7) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 5, S. 47. 8) Gemäss 2014 Progress Report des Forum on Harmful Tax Practices; abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFannualreport2014.pdf>. 9) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 26 und 28. 10) Vgl. OECD-Schlussbericht – Erläuterung, Abschlussberichte 2015, S. 17 f. abrufbar unter: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Topics > Tax > BEPS 2015 Final Reports > Explanatory Statement 2015. 11) Der Country-by-Country Report soll jährlich den Steuerbehörden im Staat der Konzernobergesellschaft eingereicht und über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch automatisch allen Steuerbehörden weitergeleitet werden, in denen das multinationale Unternehmen einer Geschäftstätigkeit nachgeht (vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 16). Ist die Konzernobergesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat nicht zur Abgabe verpflichtet, soll eine Ersatzgesellschaft bestimmt werden. 12) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 14 f. 13) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 15. 14) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 26. 15) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 28. 16) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 5. 17) Bundesgesetz vom 28. September 2012 über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (SR 651.1). 18) Vgl. Annex C zum OECD-Schlussbericht Action 5. 19) Vgl. BBl 2015 5645. 20) Vgl. Bun-



Datum: 11.04.2016

desbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 18. Dezember 2015 (BBl 2015 9605). 21) Eine aktuelle Liste ist abrufbar unter: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) > Topics > Tax > Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters > Chart of Participating Jurisdictions. 22) Entspricht in Inhalt und Umfang dem im Jahr 2009 von der Schweiz übernommenen und seither in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen und Steuerinformationsabkommen vereinbarten OECD-Standard. 23) Vgl. Art. 3 lit. d E-StAHiG. 24) Von deren Beschwerdeberechtigung die ESTV nach Art. 48 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021) ausgehen muss. 25) Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11). 26) Bundesgesetz vom 4. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14). 27) Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21). 28) Vgl. Art. 1 Abs. 2 des Bundesbeschlusses vom 18. Dezember 2015 über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (BBl 2015 9605). 29) Vgl. Botschaft vom 5. Juni 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung (BBl 2015 5585, S. 5607). 30) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 13, S. 16 f. 31) In den nächsten Wochen werden voraussichtlich verschiedene Länder den Zeitpunkt der Einführung von Dokumentationsvorschriften im Sinne von BEPS Action 13 kommunizieren. 32) Neben den erwähnten Ländern sind voraussichtlich auch in Argentinien, Rumänien, Südafrika und in der Türkei Master File und Local Files bereits für die Finanzjahre ab dem 1. Januar 2016 zu erstellen. 33) Eine Ausnahme zum in Art. 28 Abs. 6 des Amtshilfeübereinkommens festgelegten Grundsatzes ist in Abs. 7 enthalten; und zwar soll das Amtshilfeübereinkommen auch für frühere Besteuerungszeiträume respektive Steuerverbindlichkeiten anwendbar sein, wenn es sich um einen vorsätzlich herbeigeführten

Sachverhalt handelt, der gemäss Strafrecht des ersuchenden Staates strafrechtlicher Verfolgung unterliegt. Mittels Vorbehalt kann diese Spezialregel auf drei Jahre vor Inkrafttreten des Amtshilfeübereinkommens beschränkt werden. Es ist vorgesehen, dass die Schweiz diesen Vorbehalt anbringen wird [Botschaft vom 5. Juli 2015 zur Genehmigung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zu seiner Umsetzung (BBl 2015 5585, S. 5620)]. 34) Solange die ausländische Konzerngesellschaft die verlangte Information der ausländischen Behörde übermittelt, sollte dies aus Sicht von Art. 271 StGB u. E. grundsätzlich unkritisch sein. 35) Wie bereits erwähnt, soll gemäss OECD-Schlussbericht Action 5 der spontane Rulingaustausch ab 1. Januar 2018 stattfinden. Das Amtshilfeübereinkommen, welches das Instrument für den spontanen Rulingaustausch ist, wird jedoch bereits per 1. Januar 2017 in Kraft treten. Rechtlich gesehen ist also ein spontaner Rulingaustausch ein Jahr früher als von der OECD gefordert möglich (denn Steuerulings sind – wie oben dargelegt – zweifelsohne eine Steuerinformation i. S. v. Art. 7 Amtshilfeübereinkommen). Vor diesem Hintergrund ist u. E. im Sinne eines «worst case»-Szenarios davon auszugehen, dass ein Steuerruling vor dem 1. Januar 2017 bereinigt sein sollte. 36) Die Besteuerung als Prinzipalgesellschaft basiert unbestrittenermassen auf einer formellen Verwaltungsanweisung (vgl. Kreis Schreiben Nr. 8/2002 vom 18. Dezember 2001). Bei der Finanzierungsbetriebsstätte mag dies u. U. anders beurteilt werden, da diese Besteuerungsmodalitäten nie als «formelle Verwaltungsanweisung» offiziell publiziert wurden. Immerhin könnte man aus langjähriger Praxis einen Rechtsanspruch auf eine derartige Besteuerung ableiten. 37) «Regimes related to disadvantageous areas»; vgl. OECD-Schlussbericht Action 5, S. 65. 38) Bundesgesetz über die Regionalpolitik vom 6. Oktober 2006 (SR 901.0). 39) Vgl. OECD-Schlussbericht Action 5, S. 65. 40) Pressemitteilung des Rats der EU vom 8. Dezember 2015; abrufbar unter: [http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2015/12/40802206132\\_de\\_635852595000000000.pdf](http://www.consilium.europa.eu/press-releases-pdf/2015/12/40802206132_de_635852595000000000.pdf).