

# ex / ante

Zeitschrift der juristischen Nachwuchsforscher  
Revue des jeunes chercheurs en droit  
Journal for young legal academics

Ausgabe – numéro – issue 1/2016

**Energie**  
**énergie**  
**energy**

CÉLINE ZUBER-ROY  
**Fermeture des centrales nucléaires suisses :  
Indemnisation par l'Etat ?**

FLURIN RIEDERER  
**Rückstellungen in Kernkraftwerken**

REHANA HARASGAMA / AURELIA TAMÒ  
**Trials and Tribulations of a Smart World**

PATRICK UHRMEISTER  
**Strafrechtliches Verbot der Marktmanipulation  
im europäischen Energiemarkt**

EVELYNE SCHMID  
**Umsetzungskriterien bei Volksinitiativen in Form  
einer allgemeinen Anregung**

LINUS ZWEIFEL / MICHAEL BERTSCHINGER  
**Der spontane Austausch von Steuerrulings unter  
BEPS-Aktionspunkt 5**

### Herausgeber / éditeurs

Stephanie Bernet  
Kaspar Ehrenzeller  
Gabriel Gertsch  
Rehana Harasgama

Nadia Kuźniar  
Fiona Savary  
Roman Schister

### Vertrieb und Abonnementsverwaltung /

#### Diffusion et abonnements

Dike Verlag AG  
Weinbergstrasse 41, CH-8006 Zürich  
Tel. 044 251 58 30, E-Mail [verlag@dike.ch](mailto:verlag@dike.ch), [www.dike.ch](http://www.dike.ch)  
Erscheint zweimal pro Jahr (Juni, Dezember) / Parution deux fois l'an (juin, décembre)

### Abonnementspreis / Prix de l'abonnement

Jahresabonnement / Abonnement annuel:  
CHF 69.– inkl. MWSt/TVA incluse

Jahresabonnement Studierende (bitte Kopie der Legitimationskarte beilegen) / Abonnement annuel étudiants (joindre une copie de la carte de légitimation): CHF 55.– inkl. MWSt/TVA incluse

Die Zeitschrift kann auch als Einzelheft bezogen werden / La revue est également vendue sous forme de cahiers séparés

Kündigungen für die neue Abonnementperiode sind schriftlich und bis spätestens 31. Oktober des vorangehenden Jahres mitzuteilen. Beanstandungen können nur innert 8 Tagen nach Eingang der Sendung berücksichtigt werden. Für durch die Post herbeigeführte Beschädigungen sind Reklamationen direkt bei der Poststelle am Zustellort anzubringen.

*La résiliation de l'abonnement pour une nouvelle période doit être communiquée par écrit au plus tard jusqu'au 31 octobre de l'année précédant la nouvelle période. Seules les réclamations faites dans les huit jours dès réception du numéro seront prises en compte. Les réclamations relatives aux dommages causés par les services postaux doivent être directement adressées à l'office postal de distribution.*

Alle Urheber- und Verlagsrechte an dieser Zeitschrift und allen ihren Teilen sind vorbehalten. Jeder Nachdruck, Vervielfältigung, Mikroverfilmung, Übernahme auf elektronische Datenträger und andere Verwertungen jedes Teils dieser Zeitschrift bedürfen der vorherigen schriftlichen Einwilligung der Dike Verlag AG.

*Toute réimpression, reproduction, mise sur microfilm, enregistrement sur un support électronique de données et exploitation sous toute autre forme de chacune des parties de cette revue requièrent l'accord préalable écrit de la maison d'édition Dike Verlag AG.*

Weitere Informationen zur Zeitschrift, Inserate-, Unterstützungs- und Publikationsmöglichkeiten finden Sie unter [www.ex-ante.ch](http://www.ex-ante.ch).

*Vous trouverez plus d'informations sur la revue, l'insertion d'annonces ainsi que les possibilités de soutien et de publication sur [www.ex-ante.ch](http://www.ex-ante.ch).*

ISSN 2297-9174  
ISBN 978-3-03751-836-6

## Our strength lies in our people

Wir suchen

### Substituten/-innen sowie Praktikanten/-innen

Niederer Kraft & Frey bietet engagierten und sehr gut qualifizierten Substituten/-innen (mit Masterabschluss) sowie Praktikanten/-innen (für eine Dauer von 4 bis 8 Wochen) an, Teil unseres Teams zu werden.

Gewinnen Sie einen interessanten Einblick in die Praxis einer grossen, international ausgerichteten Wirtschaftskanzlei, arbeiten Sie an spannenden Fällen in einem motivierenden Umfeld und lernen Sie eine der erfolgreichsten Schweizer Kanzleien von innen kennen. Ein erster Schritt zu Your NKF.



YOUR  
NKF

[your-nkf.ch](http://your-nkf.ch)

be part of it



Besuchen Sie uns auf [www.your-nkf.ch](http://www.your-nkf.ch)

THE LAWYER  
European Awards 2016

Law firm of the  
year - Switzerland

★★★★★

Winner

# Inhaltsübersicht / Sommaire

## **Fermeture des centrales nucléaires suisses : Indemnisation par l'Etat ?**

CÉLINE ZUBER-ROY

3

## **Rückstellungen in Kernkraftwerken**

Eine handelsrechtliche Betrachtung der Rückstellungen  
für die Stilllegungs- und Entsorgungskosten eines Kernkraftwerks

FLURIN RIEDERER

10

## **Trials and Tribulations of a Smart World**

A Swiss Take on Privacy in Smart Metering

REHANA HARASGAMA / AURELIA TAMÒ

17

## **Strafrechtliches Verbot der Marktmanipulation im europäischen Energiemarkt**

REMIT-Verordnung, CSMAD-Richtlinie und Implikationen  
für die Schweiz

PATRICK UHRMEISTER

23

## **Umsetzungskriterien bei Volksinitiativen in Form einer allgemeinen Anregung**

«Nume nid gschprängt» oder das Beispiel einer lange  
vergessenen Stadt-Berner Initiative

EVELYNE SCHMID

31

## **Der spontane Austausch von Steuerrulings unter BEPS-Aktionspunkt 5**

LINUS ZWEIFEL / MICHAEL BERTSCHINGER

41

# Der spontane Austausch von Steuerrulings unter BEPS-Aktionspunkt 5

LINUS ZWEIFEL\* / MICHAEL BERTSCHINGER\*\*

SCHLAGWÖRTER	Internationales Steuerrecht – OECD – BEPS – Spontaner Informationsaustausch – Steuervorbescheid (Ruling) – Steuerwettbewerb
ZUSAMMENFASSUNG	Im Rahmen des OECD BEPS-Projekts unterliegen zukünftig alle steuerlichen Vorabbescheide (Rulings) einem spontanen Informationsaustausch innerhalb der OECD. Im vorliegenden Artikel werden diese Rulings und die Funktionsweise des spontanen Informationsaustausch vorgestellt und kritisch gewürdigt. Es zeigt sich dabei, dass die wachsende Transparenz im Steuerbereich für die Schweiz sowohl mit Chancen als auch Herausforderungen verbunden ist.
RÉSUMÉ	Le plan d'action BEPS de l'OCDE prévoit que certains rulings fiscaux transnationaux feront l'objet d'un échange spontané d'informations entre les pays membres. Cet article présente les rulings en question ainsi que le fonctionnement de l'échange spontané d'informations, en les soumettant à une appréciation critique. Il apparaît que cette plus grande transparence dans le domaine fiscal imposera des défis, mais offrira également des opportunités à la Suisse.
ABSTRACT	As part of the OECD BEPS project all tax rulings will be subject to a spontaneous exchange of information within the OECD. In this article, tax rulings and the spontaneous ruling exchange will be explained and critically evaluated. It becomes evident that increasing transparency in the area of taxation will impose certain challenges on Switzerland but also offer opportunities.

## I. Das OECD BEPS-Projekt

Im Auftrag der G20-Staaten hat die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Rahmen eines Projekt gegen die Verrin-

gerung von Steuersubstrat und die Verschiebung von Gewinnen (*Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*) in Niedrigsteuerländer 15 Massnahmen<sup>1</sup> ausgearbeitet und konkretisiert, um aggressive grenzüberschreitende Steuerplanung von multinationalen Unternehmen einzuschränken.<sup>2</sup> Diese Massnahmen lassen sich grob in die drei Kategorien *Kohärenz, Substanz* und *Transparenz* unterteilen.

Der vorliegende Artikel befasst sich mit dem spontanen Austausch von Steuervorbescheiden (sog. Rulings) zwischen Staaten als Teilaspekt von BEPS-Aktionspunkt 5. Als künftig «verbindlicher Mindeststandard»<sup>3</sup> zielt diese Massnahme auf mehr Transparenz zwischen Unternehmen und Steuerbehörden einerseits sowie zwischen Steuerbehörden verschiedener Staaten andererseits. Die Absicht scheint dabei klar: Steuerbehörden sollen deutlich mehr über ihre Steuerpflichtigen wissen, um deren Steuerplanungsaktivitäten besser einschätzen und gegebenenfalls Gegenmassnahmen einleiten zu können. Aktionspunkt 5 ist für die Schweiz insbesondere von Relevanz, weil i) das Instrument des Steuerrulings hierzulande weit verbreitet ist, ii) der spontane Rulingaustausch nach neuen gesetzlichen Grundlagen verlangt und iii) diese noch nicht als Teil der Unternehmenssteuerreform (UStR) III gesetzgeberisch aufgegleist sind.<sup>4</sup>

\* Linus Zweifel, B.A. HSG, wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand bei Prof. Dr. Dr. Peter Sester.

\*\* Michael Bertschinger, M.A. HSG, wissenschaftlicher Mitarbeiter und Doktorand bei Prof. Dr. Robert Waldburger. Für die kritische Durchsicht und die wertvollen Anregungen möchten wir M.A. HSG Fabian Capt, EY Zürich, an dieser Stelle ganz herzlich danken.

<sup>1</sup> Statt vieler YARIV BRAUNER, BEPS: An Interim Evaluation, *World Tax Journal* 2014, 1 ff., 10 ff.

<sup>2</sup> Vgl. ausführlich OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publication 2013, abgerufen von <http://www.oecd.org/tax/beps-reports.htm> am 20. Februar 2015; OECD/G20, Explanatory Statements: 2015 Final Reports. OECD Publication, abgerufen von <http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm> am 17. Januar 2016.

<sup>3</sup> MARKUS F. HUBER et al., *Blickpunkt BEPS*, *StR* 2015, 952 ff., 953.

<sup>4</sup> Hierzu Botschaft zum Unternehmenssteuerreformgesetz III, *BBl* 2015 5069 ff.

## II. BEPS-Aktionspunkt 5

Aktionspunkt 5 des OECD BEPS-Projekts trägt den Titel «Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz».<sup>5</sup> Dabei werden hauptsächlich zwei Themen aufgegriffen: Einerseits wird das Substanzerfordernis von (insbesondere) IP-Gesellschaften neu festgelegt<sup>6</sup> und andererseits wird der Grundstein für den Austausch von Steuervorbescheiden (auch Steuervorabzusagen) zwischen Steuerbehörden verschiedener Länder gelegt. Dieser Austausch von Steuervorbescheiden (sog. Rulings) soll im Nachfolgenden genauer untersucht werden.

### A. Das Steuerruling im schweizerischen Steuerrecht

Ein Steuerruling wird allgemein als «das Einholen einer vorgängigen Bestätigung der konkreten Steuerfolgen für die angedachte Umsetzung eines dargelegten Sachverhalts durch die Steuerbehörde»<sup>7</sup> verstanden. Grundsätzlich bezweckt ein Steuervorbescheid, sich hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung von zukünftigen<sup>8</sup> Ereignissen abzusichern. Hierfür werden der zuständigen Steuerbehörde typischerweise der geplante Sachverhalt, die dem Sachverhalt zugrunde liegenden materiell-rechtlichen Grundlagen wie auch eine eigene Würdigung (Subsumtion) der steuerrechtlichen Folgen unterbreitet. Die Steuerbehörde kann hierauf die Zusage abgeben, dass die beschriebenen Steuerfolgen, unter der Voraussetzung, dass der beschriebene Sachverhalt tatsächlich eingehalten wird, eintreffen werden. Bei einem Ruling handelt es sich jedoch keineswegs um einen bindenden Rechtsakt, sondern lediglich um eine behördliche Auskunft, welche nur im Rahmen des Vertrauensschutzes<sup>9</sup> Wirkung entfaltet.<sup>10</sup> Entsprechend können Rulings gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung – trotz mangelnden Verfügungscharakters – nach Treu und Glauben Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auslösen, sofern die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind.<sup>11</sup>

Als Gegenstand eines Steuerrulings kommen sowohl einmalige Sachverhalte (Neuansiedlung, Erwerb oder Veräusserung von Vermögenswerten oder Unternehmensteilen etc.) wie auch Dauersachverhalte (Fragen der Steuerauscheidung, Qualifikation von regelmässigen Vermögenserträgen etc.) infrage.<sup>12</sup> Insbesondere im Steuerrecht machen Steuerpflichtige ihr Handeln oftmals von den erwarteten Konsequenzen abhängig, stellen diese doch i.d.R. einen direkten Eingriff in das Vermögen selbiger dar. Aus diesem Grund haben Steuerpflichtige auch ein sehr grosses Interesse an Rulings, welche ihnen

im Hinblick auf einen Sachverhalt (Rechts-)Sicherheit geben. Aus Sicht der Steuerbehörden stellen Rulings eine Vereinfachung des späteren Veranlagungsverfahrens dar, da dieses im Rahmen der Prüfung des Rulings bereits teilweise vorgezogen wird.<sup>13</sup>

Für die Positionierung der Schweiz im internationalen (Steuer-)Standortwettbewerb sind Steuerrulings von grosser Bedeutung. Der effiziente, direkte und oft unkomplizierte Austausch mit Steuerbehörden in Verbindung mit der Möglichkeit, sich vorab die Steuerfolgen

5 OECD/G20, BEPS, Action 5: 2015 Final Report.

6 OECD/G20 (Fn. 5), 23 ff.; zu Neuerungen für IP-Gesellschaften unter BEPS vgl. DELOITTE, OECD Tax Alert, BEPS Action 5: Countering harmful tax practices more effectively taking into account transparency and substance, abgerufen von <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-alert-oecd-8-october-2015.pdf> am 23. November 2011; zu den Auswirkungen auf die Schweiz im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III vgl. MICHAEL BERTSCHINGER/LINUS ZWEIFEL, Die geplanten Neuerungen für die Besteuerung mobiler Erträge aus Immaterialgütern im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III vor dem Hintergrund internationaler Entwicklungen, in: Stephanie Bernet et al. (Hrsg.), *Mobilität – Recht der mobilen Gesellschaft*, Schriften der Assistierenden der Universität St. Gallen, St. Gallen/Zürich 2015, 91 ff.

7 RENÉ SCHREIBER/ROGER JAUN/MARLENE KOBIERSKI, *Steuerruling – Eine systematische Auslegung unter Berücksichtigung der Praxis*, ASA 80, 293 ff., 297.

8 Möglich, wenn auch deutlich weniger verbreitet, sind auch vergangenheitsbezogene Rulings; nicht zu verwechseln jedoch mit jeglichen Äusserungen der Steuerbehörden, welche Teil des Veranlagungsverfahrens bilden.

9 Art. 9 BV; zum Vertrauensschutz vgl. auch ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, 627 ff.

10 NELLY IGLESIAS, *Échange spontané de rulings entre états, Analyse du nouveau standard fiscal international sous l'angle du droit suisse*, Expert Focus 2016, 33 ff., 34; zur Frage der Bindungswirkung von Rulings vgl. auch STEFAN OESTERHELT, *Bindungswirkung kantonaler Steuerrulings gegenüber ESTV, StR 68*, 188 ff.; MARLENE KOBIERSKI, *Vorabbescheid im Steuerrecht und im Handelsregisterrecht*, AJP 2015, 181 ff., 184 f.

11 BGer 2C\_807/2014, E.3.1; zu den Voraussetzungen, um sich auf den Vertrauensschutz berufen zu können vgl. OESTERHELT (Fn. 10), 188.

12 Detailliert zu typischen Sachverhalten von Steuerrulings in der Praxis SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI (Fn. 7), 300 f.; HINNY PASCAL, *Steuerruling – Der Vorbescheid in Steuersachen*, ST 2015, 64 f., 64.

13 SCHREIBER/JAUN/KOBIERSKI (Fn. 7), 296.

14 Ausführlicher zu Steuerrulings als Wettbewerbsvorteil vgl. CATHERINE MORF/ANDREAS MÜLLER/THERESE AMSTUTZ, *Schweizer Steuerruling – Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, Bedeutung und Verbindlichkeit für den Steuerstandort*, ST 2008, 813 ff., 813 f.

geplanter Sachverhalte zusichern zu lassen, schafft für die Steuerpflichtigen Rechtssicherheit und Planbarkeit – etwas, das in Europa nur wenige andere Staaten in diesem Ausmass bieten.<sup>14</sup>

## B. Internationale Kritik und erste Massnahmen

In jüngster Vergangenheit wurde, nachdem über 500 Rulings der Luxemburger Finanzbehörde entwendet und publiziert wurden, zunehmend Kritik am Instrument des Steuervorbescheides laut.<sup>15</sup> In der Öffentlichkeit ent-

stand teilweise der Eindruck, Steuerbehörden würden mit grossen multinationalen Unternehmen Abmachungen ausserhalb des rechtlich erlaubten Rahmens treffen.<sup>16</sup>

Insbesondere in der EU führten die von Luxemburg bewilligten Steuervorbescheide zu kontroversen Diskussionen. Im Februar 2015 setzte das EU-Parlament alsdann einen Sonderausschuss<sup>17</sup> ein, um die Rulingpraxis der Mitgliedstaaten zu untersuchen.<sup>18</sup> In diesem Zusammenhang präsentierte die EU-Kommission ein Massnahmenpaket zur Verbesserung der Transparenz in Steuersachen, welches von den EU-Finanzministern im Oktober 2015 politisch beschlossen wurde und ab 2017 in Kraft treten wird.<sup>19</sup>

Ein Kernelement des EU-Massnahmenpakets ist ein automatischer Austausch von Informationen bezüglich Steuervorbescheiden unter den betroffenen Mitgliedstaaten.<sup>20</sup> Der Austausch sieht vor, dass Steuerbehörden bei Vorliegen von Rulings alle drei Monate einen kurzen Bericht an alle anderen Mitgliedstaaten senden müssen, in denen die Rulings Auswirkungen haben können. Daraufhin können die entsprechenden Mitgliedstaaten von der Steuervorbescheid erlassenden Jurisdiktion weiterführende Informationen resp. den vollständigen Vorabbescheid anfordern.<sup>21</sup> Damit können die Neuerungen der EU durchaus als Wegbereiter von BEPS-Aktionspunkt 5 bezeichnet werden.

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass die beschlossenen Neuerungen der EU weiter gehen, als was die OECD im Rahmen von BEPS beschlossen hat.<sup>22</sup> Es bleibt abzuwarten, inwiefern Drittstaaten in diesen Informationsaustausch einbezogen werden sollen. Die indirekte Wirkung auf Drittstaaten, bspw. aufgrund von in der EU ansässigen Tochtergesellschaften einer in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaft, sollte in diesem Kontext allerdings nicht vernachlässigt werden.

## C. Spontaner Informationsaustausch gemäss BEPS

Als Teil des BEPS-Projekts hat die OECD, respektive das FHTP (*Forum on Harmful Tax Practices*) als Experten-Gruppe der OECD, Bestimmungen bzgl. dem spontanen Austausch von Steuerrulings beschlossen. Spontan bedeutet hierbei, dass Informationen nicht aufgrund eines vorgängigen Ersuchens eines anderen Staates übermittelt werden, sondern dann, «wenn der informierende Staat bei bereits vorhandenen Informationen ein mögliches Interesse eines anderen Staates vermutet.»<sup>23</sup>

Im Progress Report von 2014 wurde basierend auf den Leitlinien der *Consolidated Application Note* (CAN) von 2004<sup>24</sup> bereits ein Rahmen vereinbart<sup>25</sup>, welcher den spontanen Informationsaustausch regelt und im Final

15 Zu den sog. «Luxleaks» vgl. statt vieler RENÉ HÖLTSCHI, Luxemburg am Pranger, NZZ Online, abgerufen von <http://www.nzz.ch/wirtschaft/luxemburg-am-pranger-1.18419805> am 16. Oktober 2015. Im Rahmen von mehreren BGE (BGE 139 II 78, 2C\_529/2014, 2C\_807/2014 usw.) wurde die Thematik Rulings und ihre Rechtswirkung auch in der Schweizer Steuerrechtsliteratur ausführlich diskutiert.

16 Für die Unterscheidung zwischen erlaubten Rulings und unerlaubten Steuerabkommen vgl. STEFAN OESTERHELT, Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen?, ST 2013, 846 ff.

17 Tax Rulings and Other Measures Similar in Nature or Effect (TAXE) Special Committee, vgl. die Pressemitteilung vom 12. Februar 2015 abgerufen von <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/content/20150206IPR21203/html/Parliament-sets-up-a-special-committee-on-tax-rulings> am 16. Oktober 2015.

18 Dabei wurde in zwei Fällen (Starbucks in den Niederlanden sowie Fiat Finance and Trade in Luxemburg) entschieden, dass gewährte Steuervorbescheide eine verbotene staatliche Beihilfe nach AEU-Vertrag darstellen, weshalb die betroffenen Unternehmen zu Nachzahlungen von Steuern in der Höhe von jeweils rund EUR 20–30 Mio. verpflichtet wurden. Vgl. ausführlich die Pressemitteilung der europäischen Kommission vom 21. Oktober 2015 abgerufen von [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm) am 11. Januar 2016. Ob auch Schweizer Rulings mit Art. 23 Abs. 1 des Freihandelsabkommens zwischen der EU und der Schweiz (Beihilferechtsartikel) unvereinbar sind, wurde bisher in der Literatur nicht diskutiert (vgl. Kapitel II. D. zu den Auswirkungen auf die Schweiz).

19 RENÉ HÖLTSCHI, EU-Staaten einigen sich auf Transparenzregeln, NZZ Online, abgerufen von <http://www.nzz.ch/wirtschaft/wirtschaftspolitik/eu-staaten-einigen-sich-auf-transparenzregeln-1.18625510> am 16. Oktober 2015.

20 Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, abgerufen von [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transparency/com\\_2015\\_135\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_135_de.pdf) am 16. Oktober 2015; RENÉ HÖLTSCHI, EU will Licht in Rulings-Dschungel bringen, NZZ Online, abgerufen von <http://www.nzz.ch/wirtschaft/eu-will-licht-in-rulings-dschungel-bringen-1.18504905> am 16. Oktober 2015.

21 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU (Fn. 20), Begründung 2.3.

22 Vgl. hierzu Kapitel II. C. unten.

Report nun teilweise ausgebaut wurde. Insbesondere unterliegen dem Informationsaustausch gemäss Final Report nicht nur Rulings im Zusammenhang mit Sondersteuerregelungen, sondern auch andere Absprachen zwischen Behörden und Steuerpflichtigen.<sup>26</sup>

### 1. Vom spontanen Informationsaustausch erfasste Steuervorbescheide

Vorwegzunehmen ist, dass sich die OECD nach einer sehr breit gefassten, bereits in der CAN enthaltenen Definition von Steuerrulings richtet. Gemäss dieser umfassen Vorabzusagen «alle Ratschläge, Auskünfte oder Zusicherungen einer Steuerbehörde gegenüber einem bestimmten Steuerpflichtigen oder einer bestimmten Gruppe von Steuerpflichtigen in Bezug auf deren Steuersituation, auf die sich der Steuerpflichtige bzw. die Gruppe von Steuerpflichtigen berufen kann»<sup>27</sup>. Grundsätzlich werden nur sog. steuerpflichtigenspezifische, d.h. auf eine steuerpflichtige Person zugeschnittene und die Zukunft betreffende Vorabzusagen von Aktionspunkt 5 erfasst. Für Gruppen von Steuerpflichtigen (allgemein-) gültige Vorabbescheide fallen nicht darunter. Ein Kreisreiben der EStV wäre bspw. entsprechend nicht betroffen.<sup>28</sup>

Ebenfalls anzumerken ist, dass sich das FHTP vorbehalten hat, in Zukunft weitere Kategorisierungen als die nachfolgend Beschriebenen vorzunehmen. Es ist folglich möglich, dass weitere Arten von Rulings zu BEPS führen können und deshalb in die Rahmenvereinbarung aufgenommen werden sollen.<sup>29</sup> Gewisse Steuervorbescheide können dabei durchaus von mehreren der nachfolgend beschriebenen Kategorien erfasst werden.

#### a. Steuervorbescheide bezüglich Sondersteuerregeln

Bereits im 2014 publizierten Progress Report wurde dargelegt, dass steuerpflichtigenspezifische Steuervorbescheide hinsichtlich Sondersteuerregeln<sup>30</sup> («privilegierte Steuerregimes») dem spontanen Informationsaustausch unterliegen sollen.<sup>31</sup> Um zu bestimmen, ob ein entsprechendes Ruling dem Informationsaustausch unterliegt, wird ein Filteransatz verwendet. Ein Vorabbescheid unterliegt demnach dann dem spontanen Informationsaustausch, wenn folgende Bedingungen *kumulativ* erfüllt sind: die Regelung fällt in den Rahmen der Arbeiten des FHTP, es handelt sich um eine Sondersteuerregelung und die Regelung entspricht dem Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes.<sup>32</sup> Sind alle Kriterien erfüllt, so ergibt sich für den das Ruling erlassenden Staat die Pflicht, die vorgesehenen Informationen mit den betrof-

fenen Staaten zu teilen.<sup>33</sup> Dabei spielt es keine Rolle, ob das entsprechende Regime vom FHTP überprüft und als schädlich eingestuft wurde oder nicht.

Aus Schweizer Sicht dürften künftig einerseits Rulings zu den bisherigen schweizerischen Steuerprivilegien (wie Holding, gemischte Gesellschaft, Verwaltungsgesellschaft, Swiss Finance Branch oder Principalausscheidungen) sowie allfällige neue Massnahmen der geplanten UStR III (wie Patentboxlösungen, Notional Interest Deduction) unter diese Kategorie fallen. Zwar wird die Schweiz die bis anhin geltenden Steuerprivilegien im Rahmen der UStR III abschaffen, aufgrund von Übergangsfristen<sup>34</sup> werden entsprechende Vorabbescheide aber trotzdem den Regelungen zum Austausch von Rulings unterliegen.

23 Dies im Gegensatz zum *automatischen* Austausch von Informationen; vgl. erläuternder Bericht zum Übereinkommen des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen und zur Änderung des Steueramtshilfegesetzes, 3, abgerufen von [https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2451/Amtshilfe-in-Steuersachen\\_Erl.-Bericht\\_de.pdf](https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/2451/Amtshilfe-in-Steuersachen_Erl.-Bericht_de.pdf) am 16. Januar 2016.

24 OECD, Centre for Tax Policy and Administration, Consolidated Application Note, Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes, abgerufen von <http://www.oecd.org/ctp/harmful/30901132.pdf> am 20. Oktober 2015.

25 Dieser bezog sich allerdings nur auf Sondersteuerregelungen, vgl. OECD/G20, BEPS, Arbeitspunkt 5: Arbeitsergebnis 2014, 37 ff. abgerufen von [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/wirksamere-bekämpfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-berücksichtigung-von-transparenz-und-substanz\\_9789264223455-de#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/wirksamere-bekämpfung-schadlicher-steuerpraktiken-unter-berücksichtigung-von-transparenz-und-substanz_9789264223455-de#page1) am 21. Oktober 2015.

26 OECD (Fn. 5), 47 f.

27 OECD (Fn. 24), N 161; vgl. auch OECD/G20 (Fn. 6), 47 für die englische Fassung.

28 OECD/G20 (Fn. 5), 48; die in BEPS-Aktionspunkt 5 enthaltenen «Best practices» finden dagegen Anwendung, für diese vgl. OECD (Fn. 5), 56 ff.; für allgemeingültige Rulings vgl. auch OECD (Fn. 5), 58.

29 OECD/G20 (Fn. 5), 51.

30 Eine Sondersteuerregel liegt dann vor, wenn die Regelung «im Vergleich zu den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen des betreffenden Landes und nicht etwas im Vergleich zu in anderen Ländern geltenden Grundsätzen eine Vergünstigung bietet», vgl. OECD/G20 (Fn. 25), 22.

31 Vgl. OECD/G20 (Fn. 25), 37 ff.

32 OECD/G20 (Fn. 5), 48; vgl. zum Kriterium des inexistenten oder geringen Steuersatzes OECD, Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue (1998), abgerufen von <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> am 21. Oktober 2015.

33 Zu den Adressaten vgl. Kapitel II. C. 2. unten.

34 Zum sog. *Grandfathering* vgl. Art. 78g E-StHG; LAURENZ SCHNEIDER/ARMIN MARTI/REMO KÜTTEL, Aufdeckung stiller Reserven infolge Wegfalls von Art. 28 Abs. 2–4 StHG, Expert Focus 2015, 1049 ff., 1050 ff.

## b. Unilaterale Steuervorbescheide bezüglich grenzüberschreitenden Sachverhalten im Bereich der Verrechnungspreise (APAs)

Als zweite Art der vom spontanen Informationsaustausch betroffenen Steuervorbescheide werden unter Aktionspunkt 5 unilateral erlassene, grenzüberschreitende Sachverhalte regelnde Vorabzusagen im Bereich der Verrechnungspreise – inkl. unilateraler *Advanced Pricing Agreements* (Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung, APA) – behandelt. Diese unterliegen immer dem spontanen Informationsaustausch.<sup>35</sup> Gewisse Rulings werden von mehreren Transparenzvorschriften betroffen sein, da BEPS-Aktionspunkt 13 verlangt, dass Steuerpflichtige<sup>36</sup> im Rahmen der Transferpreisdokumentation einerseits Rulings, welche Transaktionen mit verbundenen Gesellschaften umfassen und nicht mit dem Sitzstaat geschlossen wurden (im sog. Local File)<sup>37</sup>, und andererseits eine Auflistung sowie kurze Beschreibung aller konzernweit geltenden Rulings (im sog. Master File)<sup>38</sup> den Steuerbehörden übermitteln.<sup>39</sup>

Diese Doppeloffenlegung ist durchaus beabsichtigt und gibt den Steuerbehörden die Möglichkeit, von den Steuerpflichtigen abgegebene Informationen (Aktion 13) mit von anderen Steuerbehörden erhaltenen Informationen (Aktion 5) zu vergleichen.

35 OECD/G20 (Fn. 5), 49 f.

36 OECD/G20, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report, OECD Publishing, 21.

37 OECD/G20 (Fn. 36), 26.

38 OECD/G20 (Fn. 36), 27 f.

39 Des Weiteren müssen im Country-by-Country-Reporting als Teil der Transferpreisdokumentation detaillierte Informationen über gezahlte Steuern, Vorsteuergewinnen, Kapitalisierung, Bilanzstruktur und Anzahl Mitarbeiter der einzelnen lokalen Gesellschaften bzw. Betriebsstätten, in denen eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, offengelegt werden (OECD/G20, Fn. [36], 30). Davon sind jedoch nur multinationale Unternehmen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mind. EUR 750 Mio. betroffen (OECD/G20, Fn. [36], 21, 30).

40 BENJAMIN KOCH/CHRISTOPH STUDER, The success story of the Swiss APA regime, *International Tax Review*, 24. Februar 2011.

41 «Downward adjustment to the taxpayer's taxable profits»; Übersetzung gemäss HUBER (Fn. 3), 960.

42 Zu beachten gilt es hierbei, dass das belgische Steuerregime zur Behandlung von «Excess Profit» am 11. Januar 2016 von der EU-Kommission als verbotene staatliche Beihilfe beurteilt wurde. Belgien muss deshalb von 35 multinationalen Unternehmen Steuern in der Höhe von rund EUR 700 Mio. nachfordern (vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission, abgerufen von [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_en.htm) am 12. Januar 2016).

Für die Schweiz werden diese Neuerungen grosse Auswirkungen haben. Die Schweiz hat eine lange Tradition im Erteilen von (unilateralen) APAs,<sup>40</sup> diese werden künftig dem spontanen Informationsaustausch unterstehen.

## c. Unilaterale Steuervorbescheide, welche in Abweichung vom eigentlichen Geschäftsergebnis eine unilaterale Reduktion des steuerbaren Gewinnes gewähren<sup>41</sup>

Bei dieser Kategorie handelt es sich um unilaterale Massnahmen zur Reduzierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Gesellschaft. Dies kann bspw. aufgrund eines *excess profit rulings*<sup>42</sup> oder aufgrund eines informellen Kapitaleinlagerulings der Fall sein.

Allerdings muss die Reduktion nicht das Resultat eines formellen Steuervorbescheides sein, sondern kann bspw. auch aufgrund einer Behördenpraxis zustande kommen. In allen Fällen sind die relevanten Informationen mit der entsprechenden ausländischen Steuerbehörde zu teilen.<sup>43</sup>

## d. Steuervorbescheide bezüglich Betriebsstätten

Ebenfalls dem spontanen Informationsaustausch unterliegen Rulings, welche über das Bestehen einer Betriebsstätte (sowohl positiv als auch negativ) entscheiden, wobei unbedeutend ist, ob die Betriebsstätte im den Vorabbescheid erlassenden Staat oder im Ausland liegt. Zudem umfasst diese Kategorie Rulings, welche die Allokation von Gewinnen auf eine Betriebsstätte zum Gegenstand haben.<sup>44</sup>

## e. Steuervorbescheide bezüglich Durchlauf-Strukturen (related party conduit)

Steuervorbescheide betreffend sog. Durchlauf-Strukturen unterliegen ebenfalls dem spontanen Informationsaustausch. Darunter sind Rulings zu verstehen, welche die Besteuerung von (direkt oder indirekt) grenzüberschreitend weitergeleiteten Erträgen zwischen verbundenen Gesellschaften betreffen.<sup>45</sup>

## f. Auffangbestimmung

Das FHTP behält sich vor, die fünf oben genannten Kategorien an Steuervorbescheiden, welche dem spontanen Informationsaustausch unterliegen, zu erweitern. Massgebend ist dies hauptsächlich für Kategorien von Steurrulings, welche «bei Abwesenheit eines spontanen Informationsaustauschs» Bedenken bzgl. BEPS hervorrufen könnten.<sup>46</sup> Die grosse Mehrheit an erlassenen Steuervor-



bescheiden dürfte mit der vorgenannten Kategorisierung jedoch abgedeckt sein und mithin dem Informationsaustausch unterliegen.

## 2. Am spontanen Informationsaustausch beteiligte Staaten

Grundsätzlich hat der Informationsaustausch zwischen dem den Vorbescheid erlassenden Staat und den Sitzstaaten von in betroffene Transaktionen involvierten Gruppengesellschaften einerseits sowie dem Sitzstaat der Konzernmuttergesellschaft andererseits stattzufinden.<sup>47</sup>

Entsprechend findet der spontane Informationsaustausch mit einem anderen Staat Anwendung, wenn die ansässige Person mit einer verbundenen Gesellschaft Transaktionen tätigt, welche in den Anwendungsbereich eines vom Informationsaustausch erfassten Rulings fallen. Für diesen Zweck gelten Unternehmen dann als verbunden, wenn eine Gesellschaft mind. 25 Prozent der Anteile an einer anderen Gesellschaft oder wenn eine dritte Gesellschaft mind. 25 Prozent an beiden involvierten Gesellschaften hält.<sup>48</sup> Bei Rulings mit grenzüberschreitender Wirkung (z.B. Transfer Pricing) sowie Rulings bzgl. Betriebsstätten sind immer die berührten Staaten zu informieren.

Weiter ist der Informationsaustausch in allen Fällen jeweils der unmittelbaren Muttergesellschaft sowie der obersten Gruppengesellschaft zu gewähren. In der Praxis werden die Steuervorbescheide demnach mit allen Staaten zu teilen sein, welche ein (fiskalisches) Interesse an der Information haben. Damit verfolgt die OECD klar ihren «alle wissen alles»-Ansatz weiter, der auch durch die Offenlegungsvorschriften im Rahmen von Aktion 13<sup>49</sup> unterstützt wird.

## 3. Anwendung (und Funktionsweise) des spontanen Informationsaustausches sowie mitzuteilender Inhalt

Aus Sicht der Steuerpflichtigen und insbesondere aus rechtstaatlicher Perspektive ist neben dem abgedeckten Spektrum an betroffenen Rulings auch die Anwendung dieses neuen Informationsaustausches von Bedeutung. Der Final Report der OECD sieht vor, dass nicht nur zukünftige Rulings, sondern auch nach dem 1. Januar 2010 erlassene Vorabbescheide (welche nach dem 1. Januar 2014 noch in Kraft waren) dem spontanen Informationsaustausch unterliegen. In diesem Zusammenhang stellt sich durchaus die Frage, ob Steuerpflichtige mit dem Wissen, dass die oben genannten Staaten vollumfänglich über die Rulings informiert werden, unter Umstän-

den andere (steuerliche) Dispositionen getroffen hätten. Ebenfalls fraglich ist, inwiefern der Austausch von in der Vergangenheit erlassenen Rulings Steuerprüfungen und allenfalls (für innerhalb der Verjährung liegende Perioden) Nachsteuern auslösen können. Zumindest denkbar ist, dass gewisse Steuerbehörden dieses neue – auch auf die Vergangenheit bezogene – Wissen nutzen werden, um noch nicht rechtskräftige Veranlagungen zu überprüfen.

Weiter relevant ist, ob und wie die Vertraulichkeit der Rulinginhalte gewährleistet wird. Der Final Report sieht vor, dass der die Informationen empfangende Staat diese vertraulich behandeln muss und diese nur für Steuerzwecke verwenden darf. Sollten die rechtlichen Rahmenbedingungen im Empfängerstaat die Geschäfts- und Steuergeheimnisse nicht ausreichend schützen, so kann der Informationsaustausch ausgesetzt werden.<sup>50</sup> Wie ein solcher Verstoss gegen die Geschäfts- und Steuergeheimnisse festgestellt werden soll, scheint nach Ansicht der Autoren in der Praxis jedoch noch unklar.

Zukünftige Rulings (Rulings, welche nach dem 1. April 2016 erlassen werden), sollen innert drei Monaten, nachdem die zuständige Behörde Kenntnis erhalten hat, ausgetauscht werden. Der Austausch von seit 2010 erlassenen und am 1. Januar 2014 noch gültigen Rulings soll gemäss dem Bericht bis Ende 2016 abgeschlossen sein.<sup>51</sup> Dies gilt zumindest für diejenigen Staaten, welche bereits über die notwendigen gesetzlichen Grundlagen verfügen. Für Staaten, welche noch nicht so weit sind, richten sich die Fristen nach den innerstaatlichen Gesetzgebungsprozessen.<sup>52</sup>

Der Austausch der Steuervorbescheide unterliegt gemäss dem Final Report einem zweistufigen Prozess, insbesondere um den administrativen Aufwand nicht noch grösser zu machen, als er ohnehin schon sein wird. In einem ersten Schritt werden basierend auf einer Vorlage<sup>53</sup> eine Zusammenfassung sowie einige Basisinformati-

43 OECD/G20 (Fn. 5), 50 f.

44 OECD/G20 (Fn. 5), 51.

45 OECD/G20 (Fn. 5), 51.

46 OECD/G20 (Fn. 5), 51.

47 OECD/G20 (Fn. 5), 52.

48 Dabei gelten sowohl indirekte wie auch direkte Beteiligungen. Die 25 Prozent können sich entweder auf die Stimmrechte oder auf die Kapitalanteile beziehen. Das FHTP hält sich weiter vor, diese 25-Prozent-Schwelle anzupassen, vgl. OECD (Fn. 5), 52.

49 Vgl. Kapitel II.C.1.b.

50 OECD/G20 (Fn. 5), 55 f.

51 OECD/G20 (Fn. 5), 55.

52 OECD/G20 (Fn. 5), 59, N 11, N 13; vgl. zur Situation in der Schweiz Kapitel II.D.

onen mitgeteilt. Basierend auf dieser Zusammenfassung kann die empfangende Behörde dann entscheiden, ob sie in einem zweiten Schritt das gesamte Ruling anfordern möchte oder nicht.<sup>54</sup>

#### D. Auswirkungen auf die Schweiz

Die Schweiz wird erst Gesetzesänderungen vornehmen müssen, um auf diese neusten Entwicklungen reagieren zu können. Zurzeit kennt die Schweiz keine gesetzliche Grundlage, um spontan Steuerinformationen mit anderen Staaten auszutauschen.<sup>55</sup> Aus diesem Grund wird die Schweiz den spontanen Informationsaustausch erst ab dem 1. Januar 2018 anwenden; und dies lediglich für Rulings, welche am 1. Januar 2017 noch in Kraft sein werden.<sup>56</sup> Die Schweiz wird mit der Ratifikation des multilateralen Amtshilfeübereinkommens des Europarats und der OECD die erforderliche Rechtsgrundlage für den spontanen Informationsaustausch schaffen.<sup>57</sup> Bis die erforderlichen gesetzlichen Grundlagen geschaffen sind, könnten die Rulings allenfalls auch bereits heute

basierend auf den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (gemäss Art. 26 OECD-MA zum Informationsaustausch) ausgetauscht werden.<sup>58</sup> Dem steht allerdings der Umstand entgegen, dass die von der Schweiz bilateral ausgehandelten Abkommen lediglich einen Informationsaustausch auf Anfrage und keinen spontanen Informationsaustausch kennen.<sup>59</sup>

Für die in der Schweiz tätigen Unternehmen bedeuten die Änderungen primär, dass in Zukunft eine viel höhere Transparenz zwischen den Steuerbehörden herrschen wird, als dies bis anhin der Fall war. Mehrere potenzielle Effekte sind deshalb denkbar. In erster Linie gilt es festzuhalten, dass für das Zustandekommen eines Rulings grundsätzlich immer zwei Parteien, namentlich Steuerbehörde und Steuerpflichtiger, involviert sind. Inwiefern sich die Rulingpraxis verändern wird, hängt also sowohl von den Behörden als auch von den betroffenen Unternehmen ab. Sofern, wie in der Schweiz, ein i.d.R. vertrauensvolles Verhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen existiert, stellt sich die Frage, ob zukünftig weniger Rulings erlassen werden, da auf diese Weise nationale Steuerbehörden ausländischen Finanzverwaltungen keine Informationen über allfällige international relevante Sachverhalte geben müssen, und damit auch die Vertraulichkeit von Geschäfts- und Steuerstrategien besser gewährleistet bleibt. Ein solches Vorgehen stellt das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbehörden und Steuerpflichtigen aber auf die Probe, da die Rechtssicherheit nur noch auf informeller Basis existieren würde. Es besteht dabei eine Vielzahl von Varianten für eine zweckmässige zukünftige Rulingpraxis, um den Unternehmensstandort Schweiz optimal zu positionieren.<sup>60</sup>

Gleichzeitig wird es für Unternehmen schwieriger werden, aggressive Steuerplanung zu betreiben, da Steuerbehörden über den spontanen Austausch von Rulings und den neuen, umfassenderen Transfer-Pricing-Dokumentationsvorschriften (inkl. Country-by-Country-Reporting) eine Vielzahl von Instrumenten besitzen, um die Steuerstruktur eines multinationalen Unternehmens zu verstehen und in Steuerprüfungen kritisch herauszufordern.

Für die involvierten Steuerbehörden ist der spontane Austausch von Informationen über Rulings<sup>61</sup> u.E. jedoch ein zweischneidiges Schwert. Einerseits profitieren sie im Hinblick auf Steuerprüfungen von den neu vorliegenden Informationen, andererseits kann sich die erhöhte Transparenz wiederum negativ auf die Standortattraktivität auswirken; dies insbesondere in Staaten, welche im Erteilen von Rulings (bis anhin) eine grosszügige Praxis verfolgten oder welche für den Standort besonders wichtige Unternehmen privilegiert behandelten. Die Schweiz als Wirtschaftsstandort mit einer gefestigten und bewährten

53 OECD/G20 (Fn. 5), Annex C, 74 ff.; zu den Inhalten dieser ersten Etappe vgl. auch IGLESIAS (Fn. 10), 39.

54 OECD/G20 (Fn. 5), 54.

55 IGLESIAS (Fn. 10), 40.

56 SILVIA FROHOFER, BEPS-Implementierung in der Schweiz, Universität St. Gallen, IFF Seminar BEPS-Umsetzung in der Schweiz am 9. Februar 2016, 8.

57 Medienmitteilung vom 5. Oktober 2015, Eidgenössisches Finanzdepartement, abgerufen von [https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news\\_list.msg-id-58972.html](https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/nsb-news_list.msg-id-58972.html) am 2. April 2016; zsis) 2015, Aktuell Nr. 10b.

58 Vgl. ausführlich zu Art. 26 OECD-MA XAVIER OBERSON, International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency, Cheltenham, Northampton 2015, 18 ff.

59 IGLESIAS (Fn. 10), 40.

60 Denkbar wäre bspw. a) eine Beschränkung auf wesentliche, existenzielle Steuervorbescheide b) alle Rulings kritisch durchzusehen und allenfalls neuzuverhandeln c) Rulings mit genügender gesetzlicher Grundlage aufgeben (z.B. gemischte Gesellschaft ist explizit in Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG geregelt) d) Steuervorbescheide möglichst kurz halten, um auf diese Weise allfällige Austausche zu minimieren e) Rulings überfüllen, damit die Informationsflut nur schwer zu bewältigen ist.

61 Genaugenommen werden die Rulings nämlich nie spontan ausgetauscht, sondern nur das Formular mit Kurzinformativen von tangierten Steuervorbescheiden. Der Rulingaustausch findet dann in einem nachgelagerten Schritt auf Anfrage statt.

62 Zu den Gründen vgl. KOBIESKI (Fn. 10), 183.

63 Im Gegenzug kann aber auch das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen verbessert und generell die Steuercompliance in der Schweiz erhöht werden.

64 Für eine Schätzung des Zeitplans vgl. FROHOFER (Fn. 56), 40.

65 Vgl. Kapitel II.C.3.

Rulingpraxis<sup>62</sup> könnte diese Kehrseite der Medaille besonders treffen.<sup>63</sup>

Als problematisch könnte sich die Rückwirkung der Regelung herausstellen. Im Hinblick auf die Schaffung der gesetzlichen Grundlagen<sup>64</sup> dürften Rulings erst ab 1. Januar 2018 ausgetauscht werden können, und dies auch nur betreffend Rulings, welche am 1. Januar 2017 noch in Kraft sind (und nicht wie von BEPS vorgesehen am 1. Januar 2014<sup>65</sup>). Eine (für Unternehmen unerwartete) Rückwirkung ergibt sich demnach nur für Rulings, welche 2018 bereits seit einigen Jahren in Kraft sind; deren Unterliegen einem spontanen Informationsaustausch konnte bei Abschluss wohl nicht vorhergesehen werden.<sup>66</sup> Insbesondere für Rulings der vielfach kritisierten kantonalen Steuerprivilegien könnte sich dies als eine Herausforderung herausstellen.<sup>67</sup>

### III. Kritische Würdigung

Internationale Entwicklungen zielen, nicht nur im Bereich der Unternehmensbesteuerung, immer mehr in Richtung erhöhte Transparenz. Aus der aggregierten Perspektive der einzelnen Fisklen betrachtet, auch im Hinblick auf die Zielsetzung von BEPS, macht der Austausch von Informationen über Rulings durchaus Sinn. Zudem wird sich die Schweiz, unabhängig davon ob diese Tendenz begrüsst wird oder nicht, den internationalen Entwicklungen nicht widersetzen können. Doch auch wenn eine Entwicklung nicht aufzuhalten ist, so müssen kritische Beobachtungen trotzdem erlaubt sein.

Der «bedingungslose Transparenzgedanke», der BEPS-Aktionspunkt 5 (aber auch dem hier nicht behan-

delten BEPS-Aktionspunkt 13) inhärent ist, muss allgemein, wie auch der spontane Informationsaustausch über Rulings im Spezifischen, einer kritischen Betrachtung standhalten. Rechtstaatliche Prinzipien sowie die Sorge um die eigenen Standortattraktivität dürfen auch im Zuge international koordinierter Rechtsentwicklung nicht aus den Augen verloren werden.

Im Lichte jüngerer politischer Entwicklungen muss die Schweiz umso mehr besorgt sein, ihre Vorzüge als Wirtschaftsstandort nicht (weiter) zu schwächen. Eine Abkehr von der grosszügigen Rulingpraxis, wie auch eine engere resp. strengere Auslegung des geltenden Rechts aufgrund der neu geschaffenen Transparenz wären vor diesem Hintergrund falsche Zeichen an die Wirtschaft.

Nicht zuletzt darf nicht vergessen werden, dass auf dem Wege des spontanen Informationsaustausches vertrauliche Informationen auch mit Staaten geteilt werden, welche diese Informationen auch für andere Zwecke nutzen könnten. Auch wenn BEPS-Aktionspunkt 5 Massnahmen zur Wahrung der Vertraulichkeit von Geschäfts- und Steuergeheimnissen enthält, so ist die Schweiz als Sitzstaat vieler international tätiger Unternehmen doch verpflichtet, sich für die Einhaltung derselben einzusetzen.

<sup>66</sup> Vgl. IGLESIAS (Fn. 10), 40.

<sup>67</sup> Z.B. ein Principal-Ruling mit einem ausländischen Kommissionär. Für ausländische Steuerbehörden wäre hier bspw. die Konstruktion einer abhängigen Vertreterbetriebsstätte von Interesse.