

Eidgenössische Steuerverwaltung
Schwarztorstrasse 50
3003 Bern

Zürich, 27. Januar 2010

Anhörung der Verrechnungssteuer- und Stempelabgabeverordnung

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zum oben genannten Thema Stellung zu nehmen.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Themen des Entwurfs zur Steuerbefreiung von Finanzierungsvorgängen in Konzernen, die vor allem aus buchhalterischer und betriebswirtschaftlicher Sicht relevant sind. Dem steuerpolitischen Ziel dieser Änderung stehen wir positiv gegenüber.

Einleitende Bemerkungen zu den Begriffen Konzerngesellschaft und Konzernrechnung

Bevor wir auf die eigentlichen Bemerkungen zum vorgelegten Entwurf kommen, möchten wir zunächst kurz einleitend zu den Begriffen «Konzern» und «Konzernrechnung» aus OR-Sicht Stellung beziehen. Art. 663e OR verpflichtet zur Erstellung einer Konzernrechnung, falls zwei der drei nachfolgenden Werte

- 10 Mio. Bilanzsumme,
- 20 Mio. Umsatz,
- 200 Mitarbeiter

überschritten werden (Art. 663e OR Abs. 2).

Als zu einem Konzern zugehörend definiert das OR Gesellschaften, die sich «durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung» einer Gesellschaft zusammenfassen lassen (Art. 663e Abs. 1). Eine vom OR vorgeschriebene Konzernrechnung untersteht den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 663g Abs. 1). Das heisst, dass die Konzernrechnung mindestens den OR-Vorschriften zur Buchführung und zur Rechnungslegung entsprechen muss. Das Einhalten einer Rechnungslegungsnorm wie z.B. Swiss GAAP FER ist hingegen nicht vorgeschrieben.

Die genaue Klärung der Fragen, wie und wann eine einheitliche Leitung nach Art. 663e OR zu einer Konsolidierungspflicht führt und welche Methoden der Konsolidierung anzuwenden sind, hat der Gesetzgeber der Kommentierung und der kaufmännischen Praxis überlassen. So hat die offene Gesetzesformulierung mittlerweile dazu geführt, dass nur noch die Kapitalkonsolidierung nach der Purchase-Methode als ordnungsgemäss betrachtet wird.

Bei der verlangten einheitlichen Leitung kennen Praxis und Lehre das Faktizitäts- und das Control-Prinzip. Ersteres verlangt die tatsächliche Ausübung der einheitlichen Leitung, Letzteres schreibt die Pflicht zur Konsolidierung bereits bei der *Möglichkeit* vor, die einheitliche Leitung ausüben zu können. Die Lehre in der Schweiz geht bei den obligationenrechtlichen Vorschriften zumeist davon aus, dass es sich um die tatsächlich ausgeübte Leitung handelt. Internationale Rechnungslegungsvorschriften hingegen wie z.B. die vollen IFRS oder der IFRS-SME, aber auch die Swiss GAAP FER basieren auf dem Control-Prinzip. Je nach angewandtem Standard kann auch der Konsolidierungskreis – also der Kreis der in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften – unterschiedlich gross ausfallen.

Konzerngesellschaften gemäss Entwurf Art. 24^{bis}

Der Entwurf definiert Konzerngesellschaften als Gesellschaften, die gemäss einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung voll konsolidiert werden. Der erläuternde Bericht geht dabei auf Seite 7 von Konstellationen aus, in denen die Beherrschung über eine mindestens 50%-Kapitalbeteiligung vorliegt.

OR versus Entwurf

Da das OR heute zwar eine Konsolidierung bei einer Beherrschung vorschreibt, jedoch keine bestimmte Rechnungslegungsnorm dazu verlangt, wäre eine den OR-Vorschriften entsprechende Konzernrechnung als anerkannter Standard gemäss vorliegender Verordnung zuzulassen.

Mit Blick auf den Entwurf zu einem neuen Rechnungslegungsrecht, der ebenfalls von anerkannten Standards spricht, ist es daher zweckmässig, wenn die Verordnung einen generellen Verweis auf die OR-Buchführungsbestimmungen beinhalten könnte. Ansonsten würde ein Unternehmen mit Inkrafttreten der Verordnung nur von einer Vereinfachung profitieren können, wenn der bisher OR konforme Konzernabschluss auch einem Rechnungslegungsstandard wie z.B. Swiss GAAP FER oder IFRS entspricht. Wir sind der Ansicht, dass ein solch tief greifender Eingriff in die Rechnungslegung eines Unternehmens nicht in einer Verordnung, sondern im (Rechnungslegungs-) Gesetz definiert werden muss.

Rechnungslegungsstandards vs. Entwurf

Wie ausgeführt können die Anforderungen an die Konzernrechnung vom angewandten Rechnungslegungsstandard abhängen. Die Verordnung geht davon aus, dass nur bei einer Vollkonsolidierung nach einem Rechnungslegungsstandard von dieser Verordnung profitiert werden kann. Da Rechnungslegungsstandards auch in der Frage, wann welche Art von Konsolidierung (z.B. die Equity-Konsolidierung) angewandt werden soll, voneinander abweichen können, sind Unterschiede zwischen der nach Standard vorgeschriebenen und der gemäss Verordnung verlangten Konsolidierungsart möglich. Die Formulierung in der Verordnung führt deshalb zu Unsicherheiten. Wir plädieren für eine Beschränkung der Steuerbefreiung von Finanzierungsvorgängen auf den Vollkonsolidierungskreis.

Analogie zur Gruppenbesteuerung im MWSTG vorsehen

Das MWSTG kennt die Möglichkeit, eine Gruppenbesteuerung zu beantragen (Art. 13 MWSTG). Bei der Anmeldung zur Gruppenbesteuerung prüft die MWST-Behörde, ob ein Unternehmen mittels Gruppenbesteuerung als Teil eines Konzerns abrechnen darf. Für die Steuerpflichtigen besteht damit Klarheit, welche Unternehmen bei konzerninternen Verrechnungen auf die Verrechnung von MWST verzichten dürfen.

Da sowohl bei der Definition der Konzernrechnungslegungspflicht als auch bei der Abgrenzung des Konsolidierungskreises unterschiedliche Interpretationen möglich sind, wäre es für die Rechtssicherheit der betroffenen Unternehmen besser, wenn man bei der Stempelsteuer eine analoge Registrierung der Unternehmen wie bei der Gruppenbesteuerung gemäss MWSTG vorschreiben würde. Eine Registrationsstelle der Steuerverwaltung hätte bei der Anmeldung zu prüfen, ob die jeweiligen Unternehmen von dieser Vereinfachung im Rahmen des Art. 24^{bis} VST-Verordnung profitieren dürfen. So wäre für die Steuerbehörde klar, welche Unternehmen zu welchem Konzern gehören, und für die Steuerpflichtigen bestünde eine Sicherheit, später nicht mit allfälligen Nachsteuerforderungen konfrontiert zu werden. Unabhängig von der Registrierung wäre jedoch bezüglich der oben beschriebenen Unsicherheiten über die Konsolidierungspflicht und den Konsolidierungskreis Klarheit zu schaffen, welche Unternehmen sich für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung qualifizieren können.

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen hilfreich sind, und stehen Ihnen selbstverständlich auch gerne für Rückfragen zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

veb.ch

A blue ink signature of Herbert Mattle.

Herbert Mattle
Präsident

A blue ink signature of Prof. Dr. Dieter Pfaff.

Prof. Dr. Dieter Pfaff
Vorstand