



Alain Villard

Dr. iur., EMBA Taxation, Steuerberatung
Telefon +41 58 258 19 00
alain.villard@bratschi.ch

Tax Compliance im Konzern – Grundlagen

Das schweizerische Steuerrecht ist in zahlreichen Gesetzen und auf verschiedenen Stufen (Bund, Kantone und Gemeinden) geregelt. Entsprechend vielfältig sind die Regelungen, die von den Steuerpflichtigen zu beachten sind. Vorliegender Beitrag soll die Anforderungen an eine sorgfältige und wirksame Steuerberatung innerhalb des Konzerns aufzeigen.

1. Problem- und Fragestellung

Der für die steuerliche Gewinnermittlung anwendbare Grundsatz der Massgeblichkeit des Handelsrechts, nach welchem nur solche Jahresabschlüsse für die Steuerveranlagung massgebend sind, die den Vorschriften des Handelsrechts entsprechen, gilt für alle in der Schweiz ansässigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Dieser elementare Grundsatz aus dem Unternehmenssteuerrecht ist nur eine von zahlreichen, steuerrechtlichen Vorgaben, die es von Schweizer Unternehmen zu beachten gilt. Zu denken ist beispielsweise im Zusammenhang mit Umstrukturierungen an die stillen Reserven, die insbesondere bei gleichzeitigem Statuswechsel unter Umständen nicht mehr steuerneutral übertragen werden können. Über die Landesgrenze hinaus sind weitere Aspekte, wie z.B. das internationale Steuerrecht bei der Rückforderung von ausländischen Quellensteuern auf Vermögenserträgen oder auf Stufe Mehrwert- bzw. Umsatzsteuer in Bezug auf internationale Lieferketten die Eigenheiten des Reihen- und/oder Dreiecksgeschäfts zu beachten.

Denkt man innerhalb des Konzerns, sind über die einzelnen Gesellschaften hinaus zusätzlich einige spezifische Steuereffekte und Steuerregeln zu berücksichtigen. Genannt seien z.B. die Gruppenbesteuerung auf Stufe der Mehrwertsteuer, das Meldeverfahren zur Entrichtung der Verrechnungssteuer bei konzerninternen Dividenden (VStV 26a) oder die Zinsvorschriften bei konzerninternen Darlehen.

Aus Compliance-Sicht stellt sich die Frage nach der Verantwortlichkeit für die Einhaltung genannter Regelungen bzw. die Nutzung gewisser Steuereffekte. Ist der Konzern an sich oder sind die einzelnen Gesellschaften – allenfalls die Muttergesellschaft – greifbar und wer ist für die Tax Compliance verantwortlich? Welchen Einfluss kann eine Steuerprüfung oder eine MWST-Revision auf

den Konzern haben, und wer übernimmt die Leitung bzw. die Betreuung der Revisoren? Die buchhaltungverantwortlichen Personen in den einzelnen Gesellschaften oder die Steuerberater der Muttergesellschaft?

Ein einschneidendes Thema der Tax Compliance – aber auch anderer Compliance-Bereiche – sind jeweils die Gesetzesänderungen. Sie können auf einen Schlag eine Fülle von Veränderungen für ein Unternehmen bedeuten und teilweise tiefgreifende Anpassungen erforderlich machen. Die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF), welche am 19. Mai 2019 angenommen wurde, gehört in diese Kategorie. Mit Blick auf den Steuerteil verfolgt sie drei Ziele: Die Wahrung einer weiterhin kompetitiven Unternehmenssteuerbelastung, die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz zentraler Merkmale der schweizerischen Unternehmenssteuerordnung sowie die Sicherstellung der finanziellen Ergiebigkeit der Gewinnsteuern für Bund, Kantone und Gemeinden. Für die internationale Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts fallen das Holdingprivileg – sowie auch die anderen privilegierten Besteuerungsformen (Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften) – weg, da sie aus der Sicht des «*Forum on harmful tax practices*» der OECD (FHTP) als schädliche Steuerregimes eingestuft wurden.

In diesem – aber auch in vielen anderen – Bereichen sind die für die Tax Compliance-verantwortlichen Personen in den Unternehmen stark gefordert, die von den kantonalen Steuerverwaltungen nun auf 1. Januar 2020 umzusetzenden Regelungen auch anzuwenden.

Gestützt auf diese Ausführungen ergeben sich etwa nachfolgende Fragestellungen:

- Welche Elemente beinhaltet die Tax Compliance auf Konzernstufe, und welches sind ihre spezifischen Ausprägungen?
- Welche steuerrechtlichen Vorschriften gilt es bei der Tax Compliance zu berücksichtigen, und welche Steuer- und Rechtsfolgen können allfällige Säumnisse oder Regelverstösse auslösen?

Diese und andere Aspekte sollen im vorliegenden Beitrag erörtert werden.

2. Tax Compliance

Tax Compliance wird als ein «internes Kontrollsystem zur Sicherstellung einer effektiven Finanzberichtserstattung im Steuerbereich von Unternehmen» qualifiziert. Danach sind die steuerrechtlichen Vorschriften zu befolgen und die Deklarationspflichten einzuhalten.

2.1 Bezug zum allgemeinen Compliance-Begriff

Tax Compliance steht für «steuerrechtliche Regelkonformität» und verlangt in der betriebswirtschaftlichen Fachsprache die Einhaltung der entsprechenden Gesetze und Richtlinien durch die Unternehmen. Die Tax Compliance stellt dabei einen Baustein der Gesamtheit der Grundsätze und Massnahmen innerhalb eines Unternehmens dar, die zur Vermeidung von Regelverstössen unter dem Oberbegriff «Compliance Management System» zusammengefasst werden. KAMP geht in ihrer Analyse zum Steuercontrolling davon aus, dass die Tax Compliance einen Unterbegriff zur

Corporate Compliance darstellt. Das Steuerrecht bildet einen eigenen Rechtsbereich, dem ein Unternehmen ausgesetzt ist und demnach ist die Befolgung steuerrechtlicher Vorschriften dem Compliance-Begriff zuzuordnen. In einem weiteren Sinn dient die Tax Compliance auch der Corporate Governance, denn auf internationaler Ebene verlangt z.B. der Section 404 des Sarbanes-Oxley Acts, dass internationale Unternehmen, die an der US-Börse registriert sind, die Einrichtung eines internen Kontrollsystems, das insbesondere Fehlinformationen in den Steuerdeklarationen vermeiden will.

2.2 Umfang der Tax Compliance

Wenn der Begriff Tax-Compliance analysiert werden soll, muss auch die Tätigkeit bzw. die Funktion einer Steuerabteilung betrachtet werden. In ihrer Analyse verwenden TAETZNER und BÜSSOW den COSO-Würfel für Steuerabteilungen. Dieser beschreibt die Wirkungsebenen und -felder von Unternehmenssteuerabteilungen sehr anschaulich. Danach ist die Kontrollumgebung einer Steuerabteilung massgeblich von der Abteilungsleitung geprägt, die die Steuerrisiken an die Unternehmensleitung rapportiert. Der Umgang mit Steuerrisiken soll dabei einen integralen Bestandteil der Unternehmensführung mit eindeutigen Zielen des steuerlichen Risikomanagements bilden. Auf Konzernstufe ist es insbesondere wichtig, die ausländischen Gesellschaften in den Abstimmungsprozess miteinzubinden und einheitliche Prozesse einzuführen.

2.3 Inhalt der Tax Compliance

Mit dem wesentlichen Element der *Regelkonformität* des übergeordneten Begriffs der Corporate Compliance beinhaltet die Tax Compliance die korrekte Anwendung der Steuergesetze. Auf nationaler Ebene bedeutet dies die Beachtung aller steuergesetzlichen Vorschriften bei allen Steuerarten auf allen drei Stufen (Bund, Kanton und Gemeinden). In diesem Zusammenhang sind auch die Praxis der Steuerbehörden und die Rechtsprechung zu nennen. Es gehört also z.B. zur Tax Compliance, die Steuererklärung des ansässigen Unternehmens fristgerecht bei der zuständigen Steuerbehörde einzureichen, den Dokumentationsanforderungen (Unterlagen, Belege etc.) nachzukommen, aber u.a. auch die Steuerbemessungsgrundlagen korrekt zu ermitteln. Mit Blick auf das Steuerverfahrensrecht kann auch das Ergreifen von Rechtsmitteln zur Tax Compliance gezählt werden. Wird ein Steuerrisiko entdeckt, geht es in einem zweiten Schritt darum, dieses zu quantifizieren und seine Eintrittswahrscheinlichkeit abzuschätzen. Diese Aufzählung ist keinesfalls abschliessend und könnte nach verschiedenen Kriterien unterteilt werden.

Bei den direkten Steuern (insbesondere Gewinnsteuer) gehören z.B. die Erstellung einer Steuerbilanz im Fall von Aufrechnungen von nicht akzeptierten Aufwandspositionen durch die Steuerbehörde, das Führen einer sauberen Übersicht über die Verlustvorträge und die Überwachung der Zinssätze der konzerninternen Darlehen zur Tax Compliance.

2.4 Blickwinkel der Tax Compliance

2.4.1 Unternehmen

Tax Compliance kann aus verschiedenen Blickwinkeln heraus betrachtet werden. Für den Geschäftsführer eines Unternehmens dient die Beachtung der steuerrechtlichen Vorschriften primär der Vermeidung seiner Haftung. Das Steuerrecht sollte indes nicht lediglich als Pflicht, sondern auch als Chance wahrgenommen werden, indem der Steuerpflichtige seine Situation unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung so gestalten kann, dass sie für ihn möglichst vorteilhaft ist. In diesem Zusammenhang spricht man von Steuerplanung, welche durchaus zulässig und geboten ist.

2.4.2 Beratersicht

Aus Sicht des Steuerberaters fällt unter die Tax Compliance vor allem das Erstellen der Steuererklärungen. Aber auch die Bewertung von Steuerrisiken im Rahmen einer Tax Due Diligence bei einer Unternehmenstransaktion gehört zu den Aufgaben eines Steuerberaters.

2.4.3 Behördensicht

Aus Sicht der Steuerbehörden wird Tax Compliance im Wesentlichen als Wahrnehmung der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen verstanden. Schliesslich handelt es sich bei den von den Steuerbehörden erlassenen Steuerveranlagungen in verwaltungsrechtlicher Sicht um eine mitwirkungsbedürftige Verfügung. DBG 123 I sieht denn auch vor, dass die Veranlagungsbehörden «*zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse*» feststellt. Die Steuerbehörde nimmt eine Ermessensveranlagung vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seiner Mitwirkungspflicht nicht nachkommt (DBG 130 II).

2.4.4 Ergebnis

Nach den bisherigen Ausführungen kann festgehalten werden, dass Tax Compliance durch ein eingerichtetes internes Kontrollsystem beim Steuerpflichtigen die negativen Konsequenzen von nicht oder mangelhaft eingehaltenen steuerrechtlichen Vorschriften – idealerweise – vermeiden oder zumindest begrenzen soll. Als Unterbegriff der Corporate Compliance ist die Tax Compliance im weitesten Sinne Bestandteil der Corporate Governance.

3. Konzern-Begriff

3.1 Voraussetzungen

Der Konzern ist eine Gruppe von «verbundenen» Unternehmen, die rechtlich zwar selbstständig sind, wirtschaftlich hingegen einer einheitlichen Leitung unterstehen, wobei der Konzern selbst keine rechtliche Einheit bildet. Der Begriff wird im Gesetz nicht abschliessend definiert, gleichwohl enthält es gewisse Hinweise. OR 963 I verlangt die Kontrolle einer juristischen Person über eine

andere (Kontrollprinzip). Diese Kontrolle übt eine juristische Person gemäss OR 963 II aus, wenn sie:

- direkt oder indirekt über die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ verfügt,
- direkt oder indirekt über das Recht verfügt, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu bestellen oder abzurufen,
- oder aufgrund der Statuten, der Stiftungsurkunde, eines Vertrags oder vergleichbarer Instrumente einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Diese Voraussetzungen sind alternativ zu erfüllen. Das Kontrollprinzip führt dazu, dass für das Vorliegen eines Konzerns keine tatsächliche Beherrschung mehr vorhanden sein muss, sondern die Beherrschungsmöglichkeit ausreicht.

3.2 Unternehmensverantwortlichkeit

Ausgehend vom Umstand, dass der Konzern keine juristische Person bildet, somit also rechtlich nicht belangt werden kann, stellt sich aus Compliance-Sicht für das vorliegende Thema grundsätzlich die Frage, ob es eine Art Konzernhaftung gibt. Soll eine wirkungsvolle Tax Compliance bewerkstelligt werden, muss klar sein, ob für steuerrechtliche Verfehlungen der Konzern belangt werden kann.

Zunächst sind *Haftung* und *strafrechtliche Verantwortlichkeit* auseinanderzuhalten. Ersteres bedeutet das Entstehen für privatrechtliche Schadenersatzansprüche, während in strafrechtlicher Hinsicht für Unternehmen keine Freiheitsstrafen, sondern nur Bussen und Geldstrafen infrage kommen. Beide Begriffe bedeuten für das betroffene Unternehmen schliesslich eine Geldzahlung und die Beeinträchtigung des Rufs.

2003 wurde im Strafgesetzbuch StGB 102 (Verantwortlichkeit des Unternehmens) in Kraft gesetzt. Diese Vorschrift unterscheidet zwischen einer primären (StGB 102 II) und einer sekundären Verantwortlichkeit (StGB 102 I). Letztere bestraft das Unternehmen und gelangt zur Anwendung, wenn in Ausübung der geschäftlichen Verrichtung ein Verbrechen oder Vergehen verübt wird, das aufgrund mangelhafter Organisation keinem Mitarbeiter zugerechnet werden kann. Nach der primären Verantwortlichkeit (StGB 102 II) wird auch das Unternehmen – jedoch unabhängig von der Strafbarkeit der natürlichen Person – bei sehr schweren Straftaten wie z.B. der kriminellen Organisation (StGB 260^{ter}), der Terrorismusfinanzierung (StGB 260^{quinquis}) oder der Geldwäscherei (StGB 305^{bis}) bestraft, «*wenn dem Unternehmen vorzuwerfen ist, dass es nicht alle erforderlichen und zumutbaren organisatorischen Vorkehren getroffen hat, um eine solche Straftat zu verhindern*». Es stellt sich grundsätzlich die Frage, ob konzernstrafrechtlich eine Unternehmensgruppe als Unternehmen im Sinne von StGB 102 qualifiziert, denn StGB 102 IV nennt als mögliche Täter lediglich juristische Personen des Privatrechts, juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der Gebietskörperschaften, Gesellschaften und Einzelfirmen. Einzig unter die (einfache) «Gesellschaft» könnte der Konzern in Ausnahmefällen subsumiert werden. Ein solcher kann vorliegen, wenn eine Untergesellschaft eine Konzernklärung abgibt (z.B. eine werbemässige

Hervorhebung der *Konzernzugehörigkeit* oder eine *Reputationsleihe*). KUNZ nimmt für den Fall, dass diese Erklärung freiwillig abgegeben wird, einen «*erweiterten Vertrauenstatbestand mit Ersatzpflichten*» an.

3.3 Anwendung im Steuerrecht

Mit Blick auf das Steuerrecht und seinen starken Bezug zur Finanzwelt ist die primäre Verantwortlichkeit (StGB 102 II) eigentlich nur bei der Geldwäscherei, z.B. im Zusammenhang mit der Steuerhinterziehung (DBG 175), zu erwarten. Die steuerrechtlichen Vorschriften nehmen grundsätzlich immer den Steuerpflichtigen, also die einzelne ansässige Gesellschaft, und nicht den Konzern in Anspruch. Im Ergebnis deckt sich dieser Umstand mit dem Fazit von KUNZ zu seiner Analyse der Konzernhaftung in der Schweiz, für die seines Erachtens – zumindest *de lege lata* – keine konzernrechtlichen Haftungsautomatismen bestehen.

4. Fazit

Im Ergebnis bedeutet dies für die Tax Compliance und insbesondere die verantwortlichen Mitarbeiter in diesem Bereich, dass sie je nach Organisation auf Stufe Konzern agieren, ihre Handlungen sich hingegen aus Compliance-Sicht immer nur auf das Steuersubjekt – und nicht für den Konzern – auswirken. Daraus ergibt sich auch sogleich die Beantwortung der eingangs gestellten Fragen: die Tax Compliance auf Konzernstufe beinhaltet nebst jenen Verantwortlichkeiten des einzelnen Steuersubjekts, die steuerrechtlichen Implikationen im Blickfeld zu behalten, die sich aus dem Zusammenwirken der verbundenen Gesellschaften ergeben. Allfällige Säumnisse oder Regelverstösse werden sich in steuerrechtlicher Hinsicht für das entsprechende Steuersubjekt auswirken.

Bratschi AG ist eine führende Schweizer Anwaltskanzlei mit über 85 Anwältinnen und Anwälten in den Wirtschaftszentren der Schweiz, bietet schweizerischen und ausländischen Unternehmen und Privatpersonen professionelle Beratung und Vertretung in allen Bereichen des Wirtschaftsrechts, im Steuerrecht und im öffentlichen Recht sowie in notariellen Angelegenheiten.

Basel Lange Gasse 15 Postfach CH-4052 Basel Telefon +41 58 258 19 00 Fax +41 58 258 19 99 basel@bratschi.ch	Bern Bollwerk 15 Postfach CH-3001 Bern Telefon +41 58 258 16 00 Fax +41 58 258 16 99 bern@bratschi.ch	Lausanne Avenue Mon-Repos 14 Postfach 5507 CH-1002 Lausanne Téléphone +41 58 258 17 00 Téléfax +41 58 258 17 99 lausanne@bratschi.ch	St. Gallen Vadianstrasse 44 Postfach 262 CH-9001 St. Gallen Telefon +41 58 258 14 00 Fax +41 58 258 14 99 stgallen@bratschi.ch	Zug Industriestrasse 24 CH-6300 Zug Telefon +41 58 258 18 00 Fax +41 58 258 18 99 zug@bratschi.ch	Zürich Bahnhofstrasse 70 Postfach CH-8021 Zürich Telefon +41 58 258 10 00 Fax +41 58 258 10 99 zuerich@bratschi.ch
--	--	---	---	---	---