

Kreisschreiben 50:50 – Kritik einer vernünftigen Praxis

Dr. iur. Marco Duss* / Dr. iur. Daniel Schär*

Inhalt

1	Einführung
2	Wesen der Fifty-Fifty-Praxis
3	Regelungsgehalt des KS 50:50
3.1	Allgemeines
3.2	Fifty-Fifty-Praxis auch bei der direkten Bundessteuer
3.3	Leistungsbegünstigte Person
3.4	Fallbeispiele nach KS 50:50
3.4.1	Domizilgesellschaften
3.4.2	Gemischte Gesellschaften
3.4.3	Handelsgesellschaften
3.4.4	Produktionsgesellschaften
4	Kritische Würdigung
4.1	Fehlende Typologie des Nahestehens
4.1.1	Nahestehen aufgrund persönlicher Verhältnisse
4.1.2	Nahestehen aufgrund wirtschaftlicher Dominanz
4.1.3	Nahestehen wegen Durchlaufgeschäften (Treuhand)
4.2	Unvereinbarkeit mit der Bundesgerichtspraxis zum Nahestehen
4.3	Unbehandelte Nachsteuerfrage
4.4	Berücksichtigung von Gewinnsteuern
4.5	Mangel an Berechnungsbeispielen
4.6	Faktische Rückwirkung des Kreisschreibens
5	Weitere Aspekte
5.1	Rechtsgleichheitsgedanke
5.2	Anwendbarkeit im Rechtsmittelverfahren
5.3	Überwälzung durch «Anschreiblösung»?
5.4	Mehrwertsteuer bei Überfakturierungen
5.5	Wertungsdisparitäten bei Schmiergeldern
5.6	Rechtfertigung der Praxis
6	Fazit
	Literatur und Materialien

1 Einführung

Die Fifty-Fifty-Praxis dient der ermessensweisen Festsetzung des geschäftsmässig begründeten Aufwandes im Rahmen von Ausland-Ausland-Geschäften. Sie hat sich vor Jahren im Bereich der Verrechnungssteuer entwickelt, primär für ausländisch beherrschte Gesellschaften, die kantonale Steuerprivilegien als Domizilgesellschaften beanspruchten¹. In neuerer Zeit erkannte die Eidg. Steuerverwaltung jedoch, dass auch inländisch beherrschte, operative Gesellschaften Ausland-Ausland-Geschäfte nach Art der Domizilgesellschaften abwickeln und zu Gunsten von Ausländern refakturieren. Sie sah sich daher veranlasst, ihre Verwaltungspraxis zu überprüfen und hat am 19. Dezember 2001 das Kreisschreiben Nr. 9 betreffend die Fifty-Fifty-Praxis bei der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer (im folgenden KS 50:50) erlassen.

2 Wesen der Fifty-Fifty-Praxis

Die Fifty-Fifty-Praxis kommt zum Tragen, wenn bei Ausland-Ausland-Geschäften die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwands umstritten ist. In diesem Fall bietet die Steuerverwaltung Hand zu einer Schätzung, indem sie pauschal Aufwendungen in der Höhe von 50 % des Bruttogewinnes anerkennt. Darüber hinausgehende Aufwendungen werden – mit Ausnahme eines angemessenen Betrags für inländische Verwaltungskosten sowie der Schweizer Gewinnsteuern – nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt, es sei denn, die steuerpflichtige Gesellschaft vermöge die geschäftsmässige Begründetheit der Aufwendungen vollständig nachzuweisen². Wehrt sich die Gesellschaft gegen die teilweise Nichtanerkennung, so zieht die Eidg. Steuerverwaltung ihren Schätzungsvorschlag zurück und ver-

* Steuerberater, Treuhandgesellschaft Altorfer Duss & Beilstein, Zürich

1 Vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 4 I b VStG, N 113 und 148.

2 KS 50:50.

langt den vollen Nachweis einer geschäftsmässigen Begründung; ein Vorgehen, welches das Bundesgericht zumindest bis vor kurzem geschützt hat³.

Steuerrechtlich charakterisiert sich die Fifty-Fifty-Praxis als *Schätzungshilfe bei Beweisschwierigkeiten*, wie sie sich bei internationalen Sachverhalten häufig ergeben. Das schematische Schätzungskriterium soll die rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen gewährleisten. Verfahrensrechtlich kann die Fifty-Fifty-Praxis auch als *widerlegbare natürliche Vermutung* betrachtet und damit dem Thema Beweiswürdigung zugeordnet werden⁴.

Die Fifty-Fifty-Praxis hat zwar einen beweisrechtlichen Hintergrund, entfaltet aber eine *Reflexwirkung auf das materielle Recht*, indem sie bestimmt, ob und in welcher Höhe Aufwand als geschäftsmässig begründet betrachtet wird. Über eine ausdrückliche Grundlage im materiellen Recht verfügt sie – wie die meisten beweisrechtlichen Institute – nicht. Die Folge ist regelmässig grosses Erstaunen bei den Steuerpflichtigen, wenn die Eidg. Steuerverwaltung nach einer Buchprüfung geldwerte Leistungen gemäss Fifty-Fifty-Praxis festlegen will. Dem Steuerberater obliegt dann die undankbare Aufgabe, die Pflichtigen darüber aufzuklären, dass die Verrechnungssteuerbehörde Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV zur Anwendung bringen möchte. Diese Normen bezeichnen als Gegenstand der Verrechnungssteuer u.a. die «Gewinnanteile und sonstigen Erträge» auf inländischen Aktien, d.h. «geldwerte Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Dritte». Ihr Wortlaut lässt allerdings nicht auf einen Fifty-Fifty-Mechanismus schliessen. Gleiches gilt für die Gewinnsteuer, wenn Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG in allgemeiner Umschreibung «offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte» zum steuerbaren Reingewinn zählt. Steuersystematisch beschlägt die Fifty-Fifty-Praxis ein Spannungsfeld zwischen den Begriffen des geschäftsmässig begründeten Aufwandes und der geldwerten Leistung an Aktionäre und Nahestehende. Es geht also um die Unterscheidung zwischen geschäftlich veranlassenen und gesellschaftlich veranlassenen⁵ Leistungen von Kapitalgesellschaften.

3 Regelungsinhalt des KS 50:50

3.1 Allgemeines

Im ersten Teil des KS 50:50 werden der Hintergrund des Kreisschreibens und die Grundsätze der Fifty-Fifty-Praxis dargelegt; der zweite Teil beinhaltet sechs schematische Beispiele.

Anlass zur Schaffung des KS 50:50 bot zum einen der BGE vom 5. März 1999 betreffend Retrozessionen, in dem das Bundesgericht gegen die Eidg. Steuerverwaltung entschieden hatte⁶. Zum anderen ortete die Eidg. Steuerverwaltung bei gewissen operativen Gesellschaften eine Tendenz, auch Ausland-Ausland-Geschäfte nach Art der Domizilgesellschaften zu tätigen und zu Gunsten von Ausländern zu refakturieren. Mit Blick darauf wird im KS 50:50 festgehalten, dass es keine Rolle spiele, ob eine Gesellschaft ausländisch beherrscht sei oder von einem *inländischen Aktionariat* den ausländischen Begünstigten zur Verfügung gestellt werde. Klargestellt wird weiter, dass die Fifty-Fifty-Praxis auch auf *operativ tätige* Gesellschaften anwendbar sei, sofern diese (vereinzelte) Geschäfte im überwiegenden Interesse von Ausländern tätigten; dies mit der Begründung, dass sich dieselben Nachweisprobleme stellten wie bei Gesellschaften, die ausschliesslich im Interesse von Ausländern eingesetzt würden. Mit dem KS 50:50 bezweckt die Eidg. Steuerverwaltung also in erster Linie eine Klarstellung und Praxisvereinheitlichung.

3.2 Fifty-Fifty-Praxis auch bei der direkten Bundessteuer

Gemäss KS 50:50 gilt die Fifty-Fifty-Praxis nicht nur bei der Verrechnungssteuer, sondern auch bei der direkten Bundessteuer. Weil Kreisschreiben für untergeordnete oder unter Aufsicht stehende Behörden grundsätzlich verbindlich sind⁷, ist diese Klarstellung bedeutsam. Bislang verfolgten die kantonalen Gewinnsteuerbehörden – soweit ersichtlich – keine einheitliche, transparente Praxis: Typischerweise wurden Fifty-Fifty-Fälle von der Eidg. Steuerverwaltung aufgegriffen und den Gewinnsteuerbehörden wurde in knapper Form eine geldwerte Leistung gemeldet. Gewisse Steuerbehörden haben diese Meldung unbesehen zum Anlass einer Gewinnaufrechnung genommen; andere dagegen sahen sich zu einer eigenständigen Untersuchung der Verhältnisse veranlasst, mit dem Ergebnis, dass bei Zweifeln an der ge-

3 BGE 15.10.1993, ASA 63 (1994/95) 250 = Praxis 1994, Nr. 104. Zu dieser Risikoverschärfung noch Abschn. 5.2.

4 SCHÄR, 253 f., m.w.H.

5 Der Symmetrie des Begriffspaares wegen wird hier die in Deutschland übliche Terminologie verwendet.

6 BGE 5.3.1999, ASA 68 (1999/00) 596. Dazu nachstehend Abschn. 4.1.2.

7 BEUSCH, Komm. zu Art. 102 DBG, N 9 ff.

