

Bund: Kreisschreiben Nr. 9

Fifty-Fifty-Praxis bei der Verrechnungssteuer und der direkten Bundessteuer

I. Die Grundlagen der Fifty-Fifty-Praxis

Weder die gesetzlichen Bestimmungen über die Buchführung noch die Steuergesetze kennen eine ausdrückliche Unterscheidung in Geschäftstätigkeiten innerhalb der Schweiz und solche im Ausland. Deshalb hat jede inländische Gesellschaft grundsätzlich auch für die im Ausland getätigten Geschäfte die strengen Regeln über den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes einzuhalten; sie trägt auch hier die Beweislast für den gesamten Aufwand.

Die Steuerpraxis im Bereich der Verrechnungssteuer sowie der direkten Bundessteuer trägt indessen dem Umstand Rechnung, dass für im Ausland getätigte Geschäfte die Belege, welche dem erwähnten Nachweis dienen, nicht immer überprüft werden können.

In solchen Fällen dient die Fifty-Fifty-Praxis zur ermessensweisen Festsetzung des ausländischen Aufwandes. Es steht der betroffenen Gesellschaft selbstverständlich jederzeit frei, den vollen Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes zu erbringen. Der vollumfängliche Nachweis wird auch verlangt, wenn die Gesellschaft die ermessensweise Festsetzung gemäss Fifty-Fifty-Praxis nicht akzeptiert.

Erstmals wurde die Fifty-Fifty-Praxis bei ausländisch beherrschten Gesellschaften, die ausschliesslich Ausland-Ausland-Geschäfte tätigen,

angewendet. Dabei hat das Bundesgericht die Anwendung der Fifty-Fifty-Praxis anerkannt (vgl. Urteile in Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 63 S. 250 und Bd. 65 S. 397). In der Folge begannen auch Gesellschaften mit einer ordentlichen Geschäftstätigkeit in der Schweiz solche Geschäfte abzuwickeln. Damit stellte sich u.a. im Nachgang zu einem Bundesgerichtsurteil die Frage, wie Refakturierungen zu Gunsten von Ausländern steuerlich zu behandeln sind (vgl. Urteil in Archiv für schweiz. Abgaberecht, Bd. 68 S. 596). In Anbetracht der Vielfalt von Sachverhalten wurde es notwendig, die Praxis in diesem Bereich festzulegen und zu Fragen, welche sich im internationalen Umfeld stellen, klar Stellung zu nehmen.

Unter dem Aspekt des internationalen Umfeldes geht es um die steuerliche Behandlung von Ausland-Ausland-Geschäften im Interesse von Personen im Ausland. Die ESTV hat dabei keineswegs die Absicht, Fälle von Abgabebetrug zu Lasten ausländischer Steuerbehörden zu legitimieren. Sie weist deshalb ausdrücklich darauf hin, dass der Missbrauch von schweizerischen Gesellschaften für solche Fälle aus ihrer Sicht unerwünscht ist. Sie wird auch weiterhin in ihren Stellungnahmen zu ausländischen Rechtshilfeersuchen nach Art. 3 Abs. 3 des Bundesgesetzes über internationale Rechtshilfe in Strafsachen zuhanden des Bundesamtes für Justiz die Auffassung vertreten, dass die Rechtshilfe gewährt werden kann. Bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, die bei Vorliegen von Abgabebetrug die Gewährung von Amtshilfe zur Durchsetzung des ausländischen internen Rechts vorsehen, wird die ESTV selbstverständlich Amtshilfe leisten. Die Schweiz ist zudem gewillt, unabhängig von Steuerbetrug bei gemeinen Straftaten (z.B. Drogen- und Waffenhandel) Rechtshilfe zu gewähren.

Bei der Praxisfestlegung stellt sich heraus, dass sich der hier behandelte Problembereich nicht

in feste, abschliessende Regeln fassen lässt. Mit den nachfolgenden Ausführungen sollen Grundsätze festgelegt werden. Sie haben das Ziel, Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit zu vermitteln.

Im Anhang werden zu häufig auftretenden Situationen sechs Fallbeispiele aufgezeigt und steuerlich für die Verrechnungssteuer und die Direkte Bundessteuer beurteilt.

II. Merkmale zur Anwendung der Fifty-Fifty-Praxis

1. Die Fifty-Fifty-Praxis setzt i.d.R. voraus, dass die inländische Gesellschaft in der Schweiz keine wesentliche Infrastruktur (Räumlichkeiten, Personal etc.) einsetzt. Vorbehalten bleiben die besonderen Verhältnisse bei Gesellschaften, die neben der eigentlichen inländischen Tätigkeit noch für im besonderen Interesse von Ausländern durchgeführte Ausland-Ausland-Geschäfte eingesetzt werden (vgl. dazu Ziff. 7 hienach).
2. Die Fifty-Fifty-Praxis ist nur anwendbar, soweit die inländische Gesellschaft für den fraglichen Bereich im überwiegenden Interesse von ausländischen Personen eingesetzt wird. Dies ist z.B. der Fall, wenn diese Personen alle wichtigen Elemente des Geschäftes (Produkt, Preis, Werbung, Absatzkanäle) selber bestimmen können.
3. Es ist unerheblich, ob die inländische Gesellschaft ausländische Aktionäre hat oder ob sie durch schweizerische Aktionäre ausländischen Personen zur Verfügung gestellt wird.
4. Die Fifty-Fifty-Praxis gilt sowohl für die Verrechnungssteuer als auch für die Direkte Bundessteuer. Dabei sind für den steuerlich nicht anerkannten Teil des Aufwandes immer die ausländischen Personen, zu deren Gunsten die inländische Gesellschaft zur Verfügung gestellt wurde, als Empfänger der steuerbaren Leistung zu qualifizieren.
5. Die Fifty-Fifty-Praxis wird angewendet, wenn Unsicherheit über die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes besteht und der zulässige Aufwand demzufolge geschätzt werden muss. Sie kommt im Sinne eines Kompromisses zum Tragen und gewährleistet eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen. Die Regel besteht darin, dass 50% des Bruttogewinnes pauschal als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden. Über die genannten 50 Prozent hinaus können keine weiteren Aufwendungen geltend gemacht werden, ausser einem angemessenen Betrag für inländische Verwaltungskosten zuzüglich die in der Schweiz bezahlten direkten Gesellschafts-Steuern. Akzeptiert die Steuerpflichtige die Fifty-Fifty-Praxis nicht, so hat sie den Nachweis für die gesamten Aufwände zu erbringen.
6. Die Fifty-Fifty-Praxis kann auch auf inländische Gesellschaften angewandt werden, die neben einer ordentlichen Geschäftstätigkeit in der Schweiz noch Geschäfte im überwiegenden Interesse von Ausländern durchführen. Denn in diesem Bereich stellen sich dieselben Nachweisprobleme wie bei Gesellschaften, die ausschliesslich im Interesse von Ausländern eingesetzt werden.
7. Ob ein Geschäft im überwiegenden Interesse ausländischer Personen abgewickelt wird, ist aufgrund der gesamten Umstände zu prüfen. Es gilt dabei zu verhindern, dass schweizerische Gesellschaften vorbehaltlos für Durchlaufgeschäfte eingesetzt werden können. Im Falle einer aktiven Handelsgesellschaft kann im Sinne einer Safe Haven-Lösung davon ausgegangen werden, dass ein Geschäft solange als dem ordentlichen Bereich zugehörig gilt, als die Gesellschaft nachweist, dass sie nicht mehr als 50 Prozent des Bruttogewinnes weiterleitet und dass ihre Marge auch bei diesem Geschäft die übliche Höhe erreicht.

8. Will eine (inländische) Gesellschaft nachweisen, dass sie als Treuhänderin tätig war, so sind für die Besteuerung die im Merkblatt S-02.107 vom Oktober 1967 betreffend Treuhandverhältnisse enthaltenen Richtlinien massgebend. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass Treuhandverhältnisse, die sich auf Handelsgeschäfte, auf immaterielle Güter oder auf andere vertragliche Rechte beziehen, nicht generell anerkannt werden können. Steuerlich nicht anzuerkennen sind angebliche Treuhandverhältnisse insbesondere, wenn ihnen keine ernsthaften wirtschaftli-

chen Motive zu Grunde liegen, wenn der Treuhänder gleichzeitig als Käufer und Verkäufer für Rechnung des sog. Treugebers handelt oder wenn der Treuhänder die versprochenen Dienste, weil er selber sie nicht leisten kann, durch den Treugeber besorgen lässt (vgl. Ziff. 15 des Merkblattes S-02.107 sowie die Bundesgerichtsurteile in ASA Bd. 58 S. 516, Bd. 60 S. 492, Bd. 65 S. 397 sowie Bd. 68 S. 746). Es muss auf Verlangen zudem der Nachweis erbracht werden können, dass der Treugeber das Geschäft als Eigengeschäft verbucht hat.

Schematische Beispiele zur Fifty-Fifty-Praxis

Begriffliches:

Refakturierung als Oberbegriff für Unter- und Überfakturierung:

Unterfakturierung besteht z.B. darin, dass eine inländische Gesellschaft für eine ihr erbrachte Leistung dem ausländischen Leistungserbringer auf dessen Verlangen weniger als den Marktwert bezahlt. Bei der Weitergabe dieser Leistung an den unabhängigen ausländischen Dritten erzielt sodann die inländische Gesellschaft den Marktwert. Die Differenz wird durch die inländische Gesellschaft an die am ausländischen Leistungserbringer interessierten Personen weitergeleitet.

Überfakturierung besteht z.B. darin, dass eine inländische Gesellschaft für eine ihr erbrachte Leistung dem ausländischen unabhängigen Leistungserbringer den Marktwert bezahlt. Bei der Weitergabe dieser Leistung verlangt und erhält die inländische Gesellschaft auf Verlangen des ausländischen Abnehmers sodann mehr als den Marktwert. Die Differenz zum Marktwert wird durch die inländische Gesellschaft an die am ausländischen Leistungsabnehmer interessierten Personen weitergeleitet.

Liegt sowohl eine Unter- als auch eine Überfakturierung vor, so werden die Differenzen demzufolge an die am ausländischen Leistungserbringer und am ausländischen Leistungsabnehmer interessierten Personen weitergeleitet.

Übersicht zu den schematischen Beispielen:

Fallbeispiel	Gesellschaftsart
1	Domizilgesellschaft (klassische)
2	Domizilgesellschaft mit inländischem Aktionariat
3	Domizilgesellschaft mit inländischer Nebentätigkeit
4	Aktive Handelsgesellschaft mit Überfakturierung
5	Produktionsgesellschaft mit Überfakturierung aus Gefälligkeit ausserhalb des Stammereiches
6	Produktionsgesellschaft mit Überfakturierung im Stammereich

**Fallbeispiel 1:
Domizilgesellschaft**

Das Aktionariat der Handels AG hat Domizil im Ausland. Es setzt die Handels AG als Refakturierungsgesellschaft ein. Dabei resultiert ein hoher Bruttogewinn. Alle Geschäfte werden im Ausland abgeschlossen und von dort aus geleitet. In der Schweiz besteht keine Infrastruktur, und es werden keine Inlandumsätze erzielt.

Im Aufwand der Handels AG sind Kommissionen, Reisespesen usw. belastet. Es besteht Unsicherheit über die volle geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes.

Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer

Auch Domizilgesellschaften unterliegen der schweizerischen Steuerhoheit. Die Gewinne stehen der inländischen Gesellschaft zu, denn sie hat diese Gewinne realisiert. Grundsätzlich hat die Gesellschaft den gesamten Aufwand nachzuweisen, zu begründen und zu belegen. Für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung des gesamten Aufwandes für diese Ausland-Ausland-Geschäfte steht es aber nicht immer zum Besten, d.h. es besteht Unsicherheit über die volle geschäftsmässige Begründetheit.

Im Sinne einer Kompromisslösung kann die Fifty-Fifty-Methode angewendet werden. Sie besteht darin, dass 50% des Bruttogewinnes zur pauschalen Kostendeckung verwendet werden können. Sie gewährleistet eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen.

Es steht der Handels AG frei, den gesamten Aufwand nachzuweisen.

Leistungsbegünstigt für allfällige geldwerte Leistungen ist das ausländische Aktionariat der Handels AG. Die Verrechnungssteuer ist auf das ausländische Aktionariat zu überwälzen.

Das ausländische Aktionariat kann aufgrund eines allfälligen DBA-Abkommens die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen.

**Fallbeispiel 2:
Domizilgesellschaft mit inländischem Aktionariat**

Das Aktionariat der Verwaltungs AG hat Domizil in der Schweiz. Es stellt die Verwaltungs AG einer ausländischen Person A zur Verfügung. Dabei fakturiert die Verwaltungs AG im eigenen Namen Vermittlungsprovisionen ins Ausland und belastet 96% der Einnahmen für diverse Dienstleistungen im Aufwand.

Die wesentlichen Elemente des Geschäfts werden durch A bestimmt.

Es besteht Unsicherheit, ob der geltend gemachte Aufwand vollumfänglich geschäftsmässig begründet ist. Die Verwaltungs AG beansprucht deshalb die Fifty-Fifty-Praxis.

Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer und die Verrechnungssteuer

Ausser dem Umstand, dass ein Inländer als Aktionär auftritt, liegt der klassische Fall einer Domizilgesellschaft vor:

Die Verwaltungs AG tritt gegen aussen im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. Sie ist weder Vermittlerin noch Inkassobeauftragte. Die Gewinne stehen deshalb ihr zu, und sie hat grundsätzlich sämtlichen Aufwand als geschäftsmässig begründet nachzuweisen.

Sowohl beim Bezug als auch bei der Erbringung der «Vermittlungen» durch die Verwaltungs AG handelt es sich um Kontakte mit ausländischen Parteien. Dementsprechend stellt sich auch hier das Problem des Aufwandnachweises.

**Fallbeispiel 2:
Domizilgesellschaft mit inländischem
Aktionariat****Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer
und die Verrechnungssteuer**

Die Verwaltungs AG wird A zur Verfügung gestellt. A ist deshalb als nahestehender Dritter zu qualifizieren.

Vorausgesetzt, dass das Aktionariat glaubhaft machen kann, dass es weder direkt noch indirekt von den Weiterleitungen profitierte, kann für diesen Bereich die Fifty-Fifty-Praxis in Anspruch genommen werden. Würde dieses Geschäft steuerlich vollumfänglich akzeptiert, würde A im Vergleich zum Einsatz einer eigenen Domizilgesellschaft bessergestellt.

Leistungsbegünstigt ist A als nahestehender Dritter. Die Verrechnungssteuer ist auf ihn zu überwälzen.

A kann aufgrund eines allfälligen DBA-Abkommens die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen.

**Fallbeispiel 3:
Domizilgesellschaft mit inländischer
Nebentätigkeit****Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer
und die Verrechnungssteuer**

Die Handels AG hat einen ausländischen Fabrikanten als Aktionär. Dieser setzt die Handels AG als Refakturierungsgesellschaft ein. Dabei resultiert ein hoher Bruttogewinn. Die Geschäfte werden im Ausland abgeschlossen und von dort aus geleitet.

Daneben wickelt die Handels AG in einem beschränkten Rahmen Geschäfte mit schweizerischen Kunden ab. Zu diesem Zweck hat sie einen Verkaufingenieur angestellt und in der Schweiz die nötige Infrastruktur aufgebaut.

Es besteht Unsicherheit, ob der ganze Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Die Handels AG beansprucht deshalb für das Ausland-Ausland-Geschäft die Fifty-Fifty-Praxis.

Für den Ausland-Ausland-Bereich entspricht die Tätigkeit der Handels AG derjenigen einer reinen Domizilgesellschaft. Deshalb kann sie hiefür in Anbetracht der Unsicherheit über die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandes die Fifty-Fifty-Praxis beanspruchen.

Für den Inlandumsatz hat die Handels AG die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Aufwandes vollumfänglich nachzuweisen.

Was den Tätigkeitsbereich als Domizilgesellschaft betrifft, gilt der ausländische Aktionär als Begünstigter der allfälligen steuerbaren Leistungen. Eine allfällige Verrechnungssteuer ist auf ihn zu überwälzen.

Der ausländische Aktionär kann aufgrund eines allfälligen DBA-Abkommens die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen.

**Fallbeispiel 4:
Aktive Handelsgesellschaft
mit Überfakturierung**

Das Aktionariat der inländischen Handels AG hat das Domizil in der Schweiz. Die Handels AG ist mit ausländischen Kunden in verschiedenen Bereichen tätig. Dabei fällt auf, dass nebst Geschäften mit marktüblichen Provisionen und dgl. bei einem ausgewählten Teil der Kunden massive Überfakturierungen erfolgen. Diese werden durch die ausländischen Kunden veranlasst, welche dadurch über wesentliche Elemente des Geschäftes bestimmen.

**Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer
und die Verrechnungssteuer**

Provisionen und dgl. zu Gunsten von Kunden sind an und für sich geschäftsmässig begründet. Wird die Safe haven-Lösung, wonach nicht mehr als 50% des Bruttogewinnes aus den Geschäften mit einem bestimmten Kunden für Provisionen und dgl. verwendet werden sollen und eine übliche Marge verbleiben soll, nicht eingehalten, so ist eine vertiefte Prüfung nötig. Dabei ist auf Grund der gesamten Umstände zu prüfen, ob sich die Empfänger des geltend gemachten Aufwandes als nahestehende Dritte qualifizieren und ob und wieweit der Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Als Kriterien gelten u. a. die Höhe der marktüblichen Provisionen und der Bruttogewinn. Geldwerte Leistungen liegen zudem vor, wenn sich ein Geschäft als Durchlauf entpuppt. Damit stellt sich die inländische Gesellschaft den ausgewählten ausländischen Kunden für Geschäfte zur Verfügung, die üblicherweise über Domizilgesellschaften der ausländischen Provisionsempfänger und dgl. abgewickelt werden. Vorausgesetzt, dass das inländische Aktionariat glaubhaft machen kann, dass es weder direkt noch indirekt von den nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen profitierte, kann für diese Bereiche die Fifty-Fifty-Praxis beansprucht werden. Leistungsbegünstigte sind die ausländischen Kunden der Handels AG. Die Verrechnungssteuer ist auf sie zu überwälzen.

Die ausländischen Leistungsbegünstigten können aufgrund eines allfälligen DBA-Abkommens die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen.

**Fallbeispiel 5:
Produktionsgesellschaft mit Überfakturierung
aus Gefälligkeit ausserhalb des
Stammbereichs**

Der ausländische Bekannte B des inländischen Aktionärs der schweizerischen Maschinenbau AG hat erreicht, dass diese Gesellschaft für ihn im Ausland chemische Rohstoffe einkauft und zu einem höheren Preis an B weiterverkauft. Den Aufpreis abzüglich einer kleinen Kommission für die Maschinenbau AG holt B in bar ab. Es besteht Unsicherheit über die geschäftsmässige Begründetheit der an B ausbezahlten Kommissionen. Alle wesentlichen Elemente dieser Transaktion werden durch B bestimmt.

**Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer
und die Verrechnungssteuer**

Die Maschinenbau AG tritt gegen aussen im eigenen Namen und für eigene Rechnung auf. Sie hat grundsätzlich sämtlichen Aufwand als geschäftsmässig begründet nachzuweisen.

Der Ausländer B bestimmt über sämtliche Elemente des ausserordentlichen Geschäftes. Er erweist sich demnach als nahestehender Dritter, weil er in diesem Bereich über die Maschinenbau AG wie über eine eigene Gesellschaft verfügen kann.

Vorausgesetzt, dass der inländische Aktionär glaubhaft machen kann, dass er weder direkt noch indirekt von den Weiterleitungen profitierte, kann für diesen Bereich die Fifty-Fifty-Praxis in Anspruch genommen werden.

Würde dieses Geschäft steuerlich vollumfänglich akzeptiert, würde B im Vergleich zum Einsatz einer eigenen Domizilgesellschaft bessergestellt.

Leistungsbegünstigt ist B als nahestehender Dritter. Die Verrechnungssteuer ist auf ihn zu überwälzen.

Der ausländische Bekannte B kann aufgrund eines allfälligen DBA-Abkommens die Rückerstattung der Verrechnungssteuer beantragen.

**Fallbeispiel 6:
Produktionsgesellschaft mit Überfakturierung
im Stammbereich**

Das Aktionariat der inländischen Maschinenbau AG hat Domizil in der Schweiz. Ein ausländischer Kunde der Maschinenbau AG verlangt eine Überfakturierung. Den Aufpreis lässt er sich auf ein Bankkonto überweisen. Es liegt kein steuerlich anerkanntes Treuhandverhältnis vor.

**Steuerfolgen für die direkte Bundessteuer
und die Verrechnungssteuer**

Der Kunde ist grundsätzlich nicht nahestehender Dritter, weil er im Stammbereich der Maschinenbau AG keine Verfügungsmacht hat.

Vorausgesetzt, dass das Aktionariat glaubhaft machen kann, dass es weder direkt noch indirekt von den Retrozessionen profitiert hat, wird die Weiterleitung der überfakturierten Beträge vollumfänglich als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.