

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 (vereinzelt) 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 unbeschadet 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.

schäftsmässigen Begründetheit u.U. der gesamte Aufwand (oder jedenfalls mehr als die Hälfte des weitergeleiteten Bruttogewinnes) nicht anerkannt wurde. Vereinzelt wurde auch der Standpunkt vertreten, die Fifty-Fifty-Praxis sei bei den Gewinnsteuern generell nicht anwendbar. Es erscheint also sinnvoll, dass mit dem KS 50:50 wenigstens bei der direkten Bundessteuer die Praxis vereinheitlicht und derjenigen der Verrechnungssteuer angeglichen wird.

Nicht erfasst wird die Ebene der kantonalen Gewinnsteuern. Für eine Vereinheitlichung findet sich keine zwingende Grundlage im Steuerharmonisierungsgesetz. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass faktisch eine Angleichung an die Bundessteuerpraxis im Wege der Rechtsanwendung erfolgt oder dass die Frage künftig Gegenstand einer Einigung der Schweizerischen Steuerkonferenz wird.

3.3 Leistungsbegünstigte Person

Empfänger der geldwerten Leistung ist gemäss KS 50:50 die ausländische Person, zu deren Gunsten die inländische Gesellschaft tätig wurde. Dies ist Ausdruck der *Direktbegünstigtentheorie*, wie sie bei der Verrechnungssteuer vorherrscht, entspricht aber nicht durchwegs der bisherigen gewinnsteuerlichen Dogmatik und Praxis. Bis Ende 2000 gingen die Gewinnsteuerbehörden bei geldwerten Leistungen an Nahestehende in der Regel von einem indirekten Leistungsfluss über den Aktionär aus, folgten mithin der *Dreieckstheorie*. Hieran änderte sich 2001 – zumindest formell – nur für die Belange der Verrechnungssteuer etwas mit dem Erlass des Merkblatts zur Bestimmung des Leistungsempfängers⁸. Danach ist bei geldwerten Leistungen an Personen ausserhalb eines Kreises Verbundener zu unterscheiden: Beruht die geldwerte Leistung ausschliesslich auf familiären oder freundschaftlichen Gründen, gilt *verrechnungssteuerlich* der Aktionär als Begünstigter; Leistungen aufgrund geschäftlicher Beziehungen hingegen führen zu einer direkten Begünstigung derjenigen Person, welche in den Genuss der steuerbaren Leistung gelangt ist.

Für die *direkte Bundessteuer* hat die Eidg. Steuerverwaltung diese Unterscheidung bislang nicht in einem Kreisschreiben oder Merkblatt umschrieben. In der Praxis folgen weder die Verwaltung noch das Bundesgericht konsequent der Dreieckstheorie, tendieren aber dazu, die Direktbegünstigtentheorie nur anzuwenden, wenn zwi-

schen der Gesellschaft und der leistungsbegünstigten Person geschäftliche Beziehungen bestehen⁹. Damit wären Verrechnungssteuer und direkte Bundessteuer deckungsgleich. Dass dieser Gedanke im KS 50:50 zum Ausdruck kommt, ist zu begrüßen. Ungeregt bleibt aber die Frage der leistungsbegünstigten Person im kantonalen Recht.

Ausdruck der Direktbegünstigtentheorie ist sodann die sich im KS 50:50 wiederholende Feststellung, wonach der ausländische Leistungsempfänger die Rückerstattung der Verrechnungssteuer nach Massgabe von Doppelbesteuerungsabkommen beantragen kann. Die Praktikabilität dieser Regelung im internationalen Kontext ist fraglich. Diesbezüglich sei hier nur die Frage aufgeworfen, ob ein im Ausland domizilierter Nahestehender überhaupt jemals ein Rückerstattungsbegehren bei einer nach Fifty-Fifty-Kriterien bestimmten geldwerten Leistung stellen wird.

3.4 Fallbeispiele nach KS 50:50

3.4.1 Domizilgesellschaften

Das erste Fallbeispiel im KS 50:50 fokussiert die klassischen Domizilgesellschaften, welche – ohne über eine Infrastruktur zu verfügen – von einem ausländischen Aktionariat beherrscht und für die Refakturierung eingesetzt werden. Diesen – im Gewinnsteuerrecht zuweilen auch als «Verwaltungsgesellschaften» bezeichneten – Gesellschaften steht die Fifty-Fifty-Praxis offen, was zumindest hinsichtlich der Verrechnungssteuer keine Neuerung darstellt¹⁰. Sie wird grundsätzlich auf den gesamten Bruttogewinn angewendet.

Gemäss KS 50:50 gilt bei der klassischen Domizilgesellschaft das ausländische *Aktionariat* als begünstigt. Demgegenüber wird im Fallbeispiel 2 betreffend Domizilgesellschaften mit inländischem Aktionariat die *nahestehende Person* als begünstigt angesehen, wobei einleitend angemerkt wird, der Unterschied zum ersten Fallbeispiel sei nur das inländische Aktionariat. Hier ist zu präzisieren: Bestünde der Unterschied zwischen den beiden Fallbeispielen tatsächlich nur im Aktionariat, wären unterschiedliche Leistungsempfänger nicht gerechtfertigt. Im Fallbeispiel 2 wird der Sachverhalt jedoch zusätzlich modifiziert, indem angenommen wird, die inländischen Aktionäre würden ihre Domizilgesellschaft einer ausländischen Person zur Verfügung stellen. Aus diesem Grund sind die Fallbeispiele nicht direkt miteinander vergleichbar.

8 Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer, vom Februar 2001 (S-02.141).

9 BAUER-BALMELLI, Dreieckstheorie, 59 f., m.w.H.

10 Vgl. STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 4 I b VStG, N 113 und 148 VStG; ferner BGE 15.10.1993, ASA 63 (1994/95) 250 = Praxis 1994, Nr. 104.

Betreffend die leistungsbegünstigte Person ist anzumerken, dass bei der Verrechnungssteuer konzernintern grundsätzlich die Direktbegünstigten- und nur im Sanierungsfall die Dreieckstheorie gilt, wie die Eidg. Steuerverwaltung in einer internen Weisung vom 14. Juli 2000¹¹ bekräftigt hat. Konzernextern ist die Direktbegünstigtentheorie anwendbar, wenn eine geldwerte Leistung nicht ausschliesslich auf familiären oder freundschaftlichen Beziehungen beruht. Die ausländische Person im Fallbeispiel 2 als leistungsbegünstigt anzusehen, wäre somit dann folgerichtig, wenn ihr der Vorteil aufgrund geschäftlicher Beziehungen zur Domizilgesellschaft zukommt (oder wenn es sich – was praktisch selten sein dürfte – bei ihr um eine Konzerngesellschaft handeln würde).

3.4.2 Gemischte Gesellschaften

Im dritten Fallbeispiel ist die Rede von der «Domizilgesellschaft mit inländischer Nebentätigkeit». Diese Bezeichnung ist irreführend, denn Domizilgesellschaften (Verwaltungsgesellschaften) im Sinne von Art. 28 Abs. 3 StHG dürfen in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben. Der Sache nach sind wohl gemischte Gesellschaften nach Art. 28 Abs. 4 StHG gemeint, die sich durch eine überwiegend auslandbezogene und eine untergeordnete inländische Geschäftstätigkeit charakterisieren.

Wichtiger als die Terminologie ist der Umstand, dass die Fifty-Fifty-Praxis für Ausland-Ausland-Geschäfte gewährt wird, während die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwand im Inlandbereich voll nachzuweisen ist. Die Eidg. Steuerverwaltung vergleicht den Auslandsbereich mit der Tätigkeit einer klassischen Domizilgesellschaft. Entsprechend bezeichnet sie den ausländischen Aktionär als Begünstigten einer allfälligen geldwerten Leistung. Hinsichtlich der leistungsbegünstigten Person kann auf vorstehende Erwägungen zur Domizilgesellschaft verwiesen werden. Zu ergänzen bleibt, dass gemischte Gesellschaften nach der Konzeption des StHG nicht ausländisch beherrscht sein müssen. Demnach wäre wohl bei einem inländischen Aktionariat Fallbeispiel 2 analog anzuwenden, mit der Folge, dass die ausländische Person als leistungsbegünstigt gilt.

3.4.3 Handelsgesellschaften

Kernstück des KS 50:50 sind die Regeln für die operativen Gesellschaften. Im Beispiel 4 behandelt das Kreisschreiben den Fall einer aktiven Handelsgesellschaft mit inländischem Aktionariat, welche ausgewählten auslän-

dischen Kunden hohe Retrozessionen (z.B. in Form von Provisionen) zukommen lässt. Der Lösungsansatz der Verwaltung ist zwiespältig: Zunächst wird statuiert, dass Aufwendungen zu Gunsten von Kunden *im Grundsatz geschäftsmässig begründet* seien. Dies wird aber sogleich wieder relativiert, indem die Fifty-Fifty-Praxis zur *Save-Haven-Regel* erklärt wird, bei deren Nichteinhaltung eine vertiefte Prüfung im Einzelfall – unter Berücksichtigung der Höhe marktüblicher Provisionen und des Bruttogewinns – nötig sei.

Gemäss KS 50:50 wird bei Handelsgesellschaften zudem eine geldwerte Leistung angenommen, wenn sich ein Geschäft als *Durchlauf* entpuppt. Eine griffige Definition des «Durchlaufatbestandes» fehlt und kann möglicherweise gar nicht formuliert werden. Klar wird aber aus dem Zusammenhang, dass Ausland-Ausland-Geschäfte gemeint sind, bei denen die ausländischen Kunden wesentliche Elemente des Geschäftes bestimmen und die Zwischenschaltung der inländischen Gesellschaft ohne echten wirtschaftlichen Hintergrund erfolgt. Hier soll die Fifty-Fifty-Praxis unter der Voraussetzung gelten, dass das inländische Aktionariat eine direkte oder indirekte Begünstigung glaubhaft auszuschliessen vermag. In diesem Fall gilt der ausländische Kunde als leistungsbegünstigt.

Ausserdem wird die Fifty-Fifty-Praxis davon abhängig gemacht, dass mit dem Geschäft die *übliche Marge* erzielt wird (vgl. Lösungsansatz in Fallbeispiel 4 und die Grundsätze in Ziff. II.7).

Aus unserer Sicht sind betreffend Handelsgesellschaften zu viele Erwägungen einfach aneinandergereiht. Soll nicht der Weg über eine Typologie des Nahestehens gewählt werden (worauf noch einzugehen ist¹²), wäre es einfacher gewesen, die Fifty-Fifty-Praxis zum Grundsatz zu erklären und der Gesellschaft – nach den Regeln über die tatsächlichen Vermutungen – den Nachweis zu überbinden, dass die über 50% hinausgehenden Retrozessionen dem Drittvergleich standhalten.

Dass inländische Aktionäre ihre direkte oder indirekte Begünstigung ausschliessen müssen und hierbei nur Glaubhaftmachen verlangt werden kann, liegt nahe. Weniger nahe liegt hingegen das zusätzliche Kriterium der «üblichen Marge»: Abgesehen davon, dass sich über die Bestimmung einer Durchschnittsmarge alleweil streiten lässt und eine Unternehmung nicht jedes Geschäft mit Blick auf eine solche abschliesst, fragt sich: Warum soll die Fifty-Fifty-Praxis ausgeschlossen sein, bloss weil die übliche Marge nicht erreicht wird? Und wenn die Marge ein bedeutsames Kriterium bildet, müsste dann

11 STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 14 I VStG, N 25.

12 Abschn. 4.1.

nicht umgekehrt ein Kompensationseffekt von ihr ausgehen? Ein überdurchschnittlich profitables Geschäft, bei dem eine Retrozession von 70% des Bruttogewinns ausgerichtet wird, hat aus Sicht der inländischen Gesellschaft durchaus Berechtigung. Daraus folgt, dass auch mehr als 50% der Retrozession als geschäftsmässig begründet zu betrachten wären.

3.4.4 Produktionsgesellschaften

Fallbeispiel 5 behandelt die Produktionsgesellschaft, welche *ausserhalb des Stammbereichs* (im Teilbereich Handel) hohe Retrozessionen an ausgewählte Kunden ausrichtet. Der Lösungsansatz ist konsequenterweise derselbe wie bei der reinen Handelsgesellschaft im Fallbeispiel 4.

Im Fallbeispiel 6 gewährt eine Produktionsgesellschaft einem ausländischen Kunden *im Stammbereich* eine hohe Retrozession. Diese wird als zulässig erachtet, mit der Begründung, der Kunde habe im Stammbereich keine Verfügungsmacht und sei somit nicht nahestehend.

4 Kritische Würdigung

4.1 Fehlende Typologie des Nahestehens

Die Fifty-Fifty-Praxis hängt eng mit der geldwerten Leistung an Nahestehende und folglich mit dem Begriff des Nahestehens zusammen. Verschiedene Stimmen in der Lehre haben sich zu diesem Thema geäussert¹³, doch scheint es, dass sich in der Praxis noch keine überzeugende Definition des Nahestehens durchgesetzt hat: So findet sich in früheren Urteilen des Bundesgerichts die *tautologische Umschreibung*, wonach eine ungewöhnliche Leistung «dem Aktionär oder einer ihm nahestehenden Person zugeflossen ist, wenn sich dieser Schluss gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung der Vorgänge nicht zu finden ist»¹⁴. Oder es finden sich eigentliche Zirkelschlüsse¹⁵. Ebenso ohne jede Aussagekraft hiess es mehrfach, nahestehend seien Personen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, die nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden Leistung betrachtet werden

müssen¹⁶. Daneben findet sich in bundesgerichtlichen Erwägungen wiederholt die Aussage, nahestehend seien auch Personen, «denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen»¹⁷. Verständlicher schien dann der Entscheid vom 5. März 1999, bei dem auf die wirtschaftliche Dominanz abgestellt und ein Kunde, der rund 16% zum Nettoerlös bzw. 28% zum Bruttogewinn beigetragen hatte, noch nicht als nahestehend betrachtet wurde¹⁸. Gleichwohl fehlt bis heute eine einheitliche, trennscharfe Definition des Nahestehens in der Gerichtspraxis. Auch die Eidg. Steuerverwaltung hat die Möglichkeit nicht genutzt, im KS 50:50 eine Definition zu wagen, sondern setzt stillschweigend voraus, dass allgemein bekannt ist, was Nahestehen heisst; namentlich Fallbeispiel 4 belegt dieses Vorverständnis.

Es mag sein, dass sich der Begriff des Nahestehens nicht allgemein definieren lässt. Dann böte sich die Bildung von Fallgruppen an, zum Beispiel nach der im folgenden skizzierten Typologie.

4.1.1 Nahestehen aufgrund persönlicher Verhältnisse

Unbestritten nahestehend sind – neben den Aktionären selbst¹⁹ – Personen, mit denen *das Aktionariat* durch familiäre oder freundschaftliche Beziehungen verbunden ist, sowie Gesellschaften unter einheitlicher Leitung. Werden diesen Personen in erkennbarer Weise Leistungen ohne angemessene Gegenleistung erbracht, liegt eine geldwerte Leistung vor. Nahestehend aufgrund persönlicher Verhältnisse sind ausserdem formelle (und faktische) Organe der Gesellschaft, wie z.B. der Verwaltungsrat, der sich mit dem Einverständnis des Aktionärs aus der AG «bedient»²⁰.

4.1.2 Nahestehen aufgrund wirtschaftlicher Dominanz

Kunden oder Gläubiger sind grundsätzlich keine Nahestehenden. Sie können es aber ausnahmsweise werden, wenn sie die Gesellschaft wirtschaftlich dominieren. Hierüber entschied das Bundesgericht am 5. März 1999 im Fall einer Handels- und Fabrikationsgesellschaft, welche einem ausländischen Kunden durch Überfakturi-

13 Vgl. die Monographie von GEHRIG, 107 ff., m.w.H.; weiter KÜNG, 543 ff.

14 BGE 29.6.1992, ASA 61 (1992/93) 543, Erw. 4; BGE 15.10.1993, ASA 63 (1994/95) 250 = Praxis 1994, Nr. 104, Erw. 3.b.

15 Duss, 161 Anm. 42.

16 BGE 26.5.1999, ASA 68 (1999/00) 749, Erw. 2.a; BGE 12.4.2001, Erw. 2 (anonymes Urteil bei REICH, Steuertagung 2001).

17 BGE 26.5.1999, ASA 68 (1999/00) 746; BGE 7.11.1995, ASA 65 (1996/97) 397; BGE 6.6.1991, ASA 60 (1991/92) 558.

18 BGE 5.3.1999, ASA 68 (1999/00) 596.

19 Je nach Kategorisierung bildet die Gesellschaftereigenschaft den Oberbegriff und umfasst dann nebst Personen mit formeller Gesellschafterstellung auch die nahestehenden Dritten, so z.B. bei ATHANAS/GEHRIG, 18 f.

20 ATHANAS/GEHRIG, 20 f., m.w.H.

rierung 30% des Nettoverkaufserlöses vergütet hatte²¹. Die Eidg. Steuerverwaltung erblickte in dieser Retrozession eine geldwerte Leistung, weil sich Retrozessionen an andere Kunden auf jeweils rund 10% des Nettoverkaufserlöses beschränkten. Die Gesellschaft wehrte sich mit dem Argument, sie habe an diesem Kunden bedeutend mehr verdient als an anderen, weshalb die höheren Retrozessionen berechtigt seien. Das Bundesgericht verneinte eine geldwerte Leistung mit der Begründung, der betreffende Kunde trage rund 16% zum Nettoerlös bzw. 28% zum Bruttogewinn der Gesellschaft bei. Diese Anteile seien gewichtig, aber nicht so gross, dass der Kunde faktisch die Gesellschaft beherrschen und wie seine eigene nutzen könne. Der Kunde sei folglich nicht nahestehend, weshalb es sich von vornherein erübrige, auf das Ausmass der gewährten Retrozessionen und weitere Argumente der Parteien einzugehen. Dieser Entscheid ist im KS 50:50 unberücksichtigt geblieben. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen die Fifty-Fifty-Praxis im Verhältnis zu Kunden oder Gläubigern zulässig ist, bedarf deshalb gesonderter Erörterung²².

4.1.3 Nahestehen wegen Durchlaufgeschäften (Treuhand)

Als Nahestehend gelten nach der Praxis auch Personen, denen die inländische Gesellschaft für *einzelne* Geschäfte zur Verfügung gestellt wird, d.h. für Geschäfte, über welche die Personen die wirtschaftliche Verfügungsmacht behalten. Hauptsächlicher Anwendungsfall sind *Ausland-Ausland-Geschäfte, bei denen sich die Zwischenschaltung der inländischen Gesellschaft wirtschaftlich nicht begründen lässt*. Die Form der Zwischenschaltung ist nicht von Bedeutung: Es kann nach dem Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung betreffend Treuhandverhältnisse formell ein Treuhandverhältnis begründet werden; denkbar ist ebenso ein rein faktisches Treuhandverhältnis, indem die inländische Gesellschaft das «Treu gut» formell in ihren Büchern wie ein Eigengeschäft behandelt, den Grossteil des Bruttogewinnes indessen wieder an die wirtschaftlich berechtigten Personen abführt. Beiden Konstellationen bleibt die steuerliche Anerkennung bei ausschliesslichem Durchlaufcharakter in der Regel versagt. Das Bundesgericht hat verschiedentlich solche Fälle beurteilt, wobei die Steuerpflichtigen leider meistens durch Unterlassen der gehörigen Mitwirkung ihren Teil zu einem wenig erhellenden Urteil beigetragen haben oder die formellen Vor-

aussetzungen des vorgenannten Merkblattes gar nicht erfüllt waren²³. Die Eidg. Steuerverwaltung beruft sich nun in Ziff. II.8 des KS 50:50 auf solche Präjudizien und offeriert eine Fifty-Fifty-Anerkennung der weitergeleiteten Aufwendungen. Weil Durchlaufgeschäfte dazu dienen können, Schmier- oder Bestechungsgelder auszurichten, stellen sich in diesem Zusammenhang diverse Fragen nach der Zulässigkeit und den Grenzen der Fifty-Fifty-Praxis, auf die noch einzugehen sein wird²⁴.

Die bundesgerichtliche Präjudizienkette kann man schwerlich ausser Acht lassen. Dogmatisch verhält sich die Praxis aber widersprüchlich, wenn sie die Gesellschaft auf der formellen Behandlung (dem Eigengeschäft) behaftet, obwohl sich aus allen anderen Umständen ergibt, dass materiell (wirtschaftlich) gerade kein Eigengeschäft vorliegt und daher auch nur ein relativ geringer Gewinn «hängen bleibt». Es sei hier an Harold Grüninger erinnert, der schon 1993 treffend monierte:

«Treuhandgeschäfte zeichnen sich dadurch aus, dass der Treugeber dem Treuhänder nach aussen sogenannt überschliessende Rechtsmacht einräumt, welche intern instruktionsgebunden ist. Es ist insoweit nur folgerichtig, dass die P. AG nach aussen so auftrat, als ginge es um ihre eigenen Geschäfte und erbringe sie die damit zusammenhängenden Leistungen selbst. Ebenso ist im internen Verhältnis zum Treugeber typisch und nichts dagegen einzuwenden, dass dieser kraft seines internen Weisungsrechts und seiner wirtschaftlichen Interessen die Fäden zieht. Es leuchtet deshalb nicht ein, weshalb der Einsatz einer dem Treugeber nahestehenden Person durch den Treuhänder das Geschäft zu einem Eigengeschäft machen sollte. Im Gegenteil scheint dieser Einsatz die bloss treuhänderische Natur des Geschäfts für die Treuhänderin zu untermauern...»²⁵

4.2 Unvereinbarkeit mit der Bundesgerichtspraxis zum Nahestehen

Ein wesentlicher Schwachpunkt des KS 50:50 ist seine Unvereinbarkeit mit der Bundesgerichtspraxis betreffend geldwerte Leistungen an nahestehende Kunden: Im bereits erwähnten Leitfall vom 5. März 1999 verneinte das Bundesgericht die Nahestehendeneigenschaft eines Kunden wegen dessen relativ geringer Anteile am Nettoerlös bzw. am Bruttogewinn der Gesellschaft²⁶. Ob Erlös- und Gewinnanteile sachlich überzeugende Kriterien zur Bestimmung eines Nahestehenden sind, darüber

21 BGE 5.3.1999, ASA 68 (1999/00) 596.

22 Abschn. 4.2.

23 BGE 26.5.1999, ASA 68 (1999/00) 746; BGE 7.11.1995, ASA 65 (1996/97) 397; BGE 6.6.1991, ASA 60 (1991/92) 558.

24 Abschn. 5.5 und 5.6.

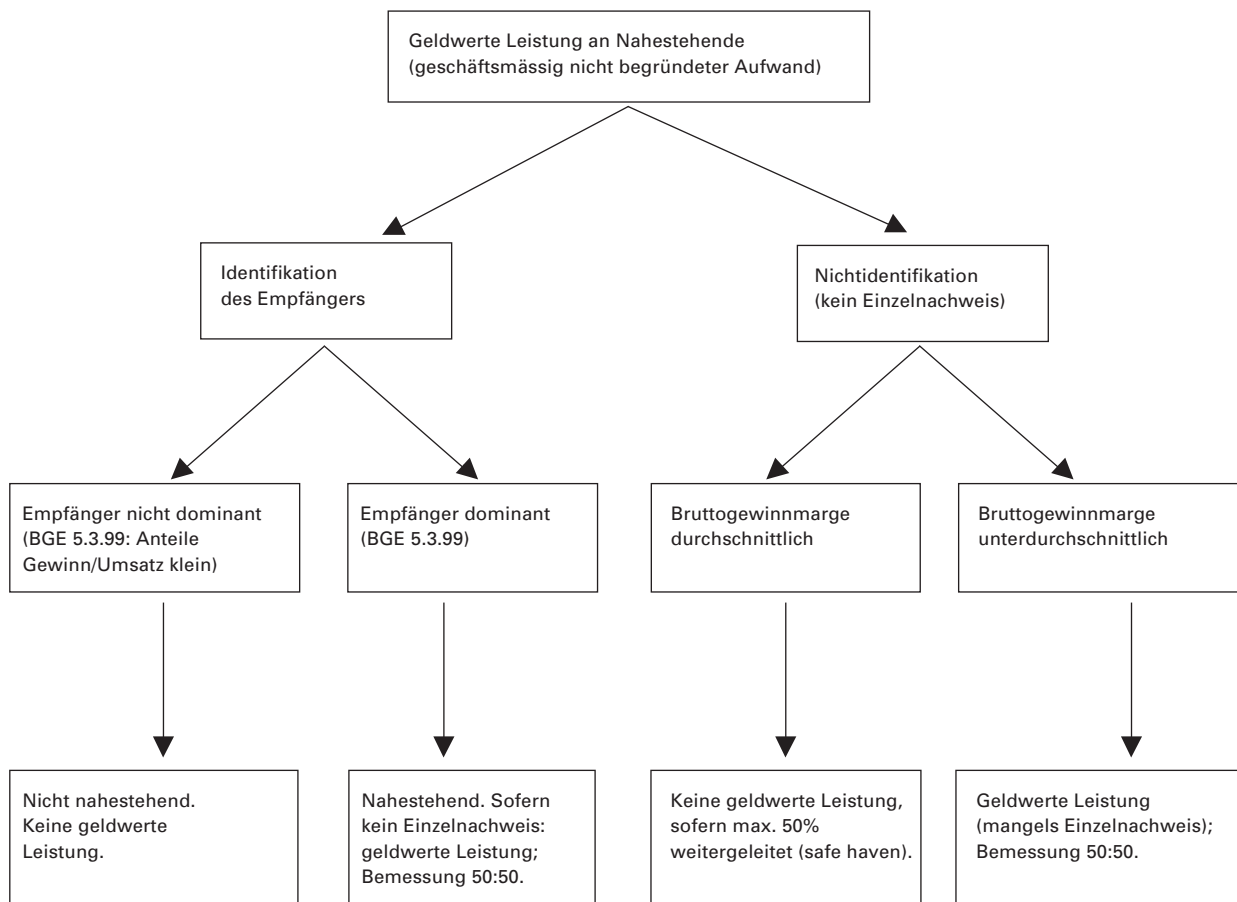
25 GRÜNINGER, 136, mit Bezug auf BGE 8.3.1991, ASA 60 (1991/92) 496 ff.

26 BGE 5.3.1999, ASA 68 (1999/00) 596.

lässt sich streiten²⁷. Fest steht jedenfalls, dass die Eidg. Steuerverwaltung in Ziff. I des KS 50:50 den Bundesgerichtsentscheid vom 5. März 1999 als hauptsächlichen Anlass zur Schaffung des Kreisschreibens bezeichnet, die entscheidtragenden Argumente aber nicht umsetzt. Statt dessen werden Grundsätze aufgestellt, welche sich mit dem bundesgerichtlichen Prüfraster nicht vertragen: Während nach KS 50:50 eine Retrozession von mehr als 50% des Bruttogewinns eine geldwerte Leistung an nahestehende Kunden indiziert, kommt es nach bundesgerichtlicher Auffassung auf die Höhe der Retrozession gar nicht an, solange die Überfakturierung nicht an einen wirtschaftlich dominierenden Kunden erfolgt.

Es mag sein, dass der zitierte Bundesgerichtsentscheid kein «Irrläufer» war, sondern der eigentliche Grund dafür ist, dass gemäss Fallbeispiel 6 eine Produktionsgesellschaft im Stammbereich überfakturieren darf. Aus dem Kreisschreiben ergibt sich dies nicht eindeutig. Wenn man jedoch davon ausgeht, dass die Erwägungen im Bundesgerichtsentscheid nicht allein auf eine Produktionsgesellschaft gemünzt waren, dann stellt sich generell die Frage, wie bei operativen Gesellschaften die Kriterien des Bundesgerichts mit denjenigen der Verwaltung in einem System Platz finden sollen. Das untenstehende Schema skizziert den möglichen Weg zur Herstellung einer (pragmatischen) Vereinbarkeit der fundamental unterschiedlichen Ansätze (siehe Schema).

Schema: Koordination der Ansätze von Bundesgericht und Eidg. Steuerverwaltung



Ausgangspunkt ist die Frage, ob eine Retrozession als geldwerte Leistung an einen Nahestehenden zu qualifizieren sei. Zur Beantwortung ist im ersten Schritt zu prüfen, ob der Begünstigte identifiziert und die Umstände der Retrozession dargelegt worden sind (die blosser Nennung des Zahlungsempfängers genügt nicht²⁸).

Wird der Empfänger benannt und werden die Umstände dargelegt, ist weiter zu untersuchen, ob der Kunde aufgrund hoher Umsatz- bzw. Gewinnanteile die Gesellschaft beherrscht. Ohne diese Dominanz liegt keine geldwerte Leistung vor. Ist der Kunde jedoch dominant und misslingt der Einzelnachweis der geschäftsmässi-

27 MEISTER, 74 ff., kommt in einer Urteilsrezension zum Schluss, der bundesgerichtliche Prüfraster sei vom Ansatz her verfehlt und bewirke eine konturenlose Ausdehnung des Begriffs der nahestehenden Person.

28 Vgl. z.B. BGE 29.1.1999, ASA 68 (1999/00) 246.

gen Begründetheit der Retrozession (oder wird er nicht angetreten), liegt eine geldwerte Leistung vor, deren Höhe nach Fifty-Fifty-Kriterien festgelegt werden kann.

Wird der Begünstigte nicht identifiziert, spielen Umsatz- und Gewinnanteil keine Rolle. Eine geldwerte Leistung ist diesfalls zu bejahen bei unterdurchschnittlicher Bruttogewinnmarge und einer Retrozession von mehr als der Hälfte des Bruttogewinnes; sie ist zu verneinen bei durchschnittlicher Gewinnmarge und einer Retrozession von höchstens der Hälfte des Bruttogewinnes. Wie schon angemerkt²⁹, kann man sich natürlich fragen, ob es auf die Gewinnmarge überhaupt ankommt: Lehnt man dieses Kriterium ab, vereinfacht sich das Schema, indem bei fehlender Identifikation eine geldwerte Leistung an Nahestehende zu bejahen ist, sofern die Retrozession mehr als die Hälfte des Bruttogewinns übersteigt.

Soweit bisher erkennbar, entspricht das vorgeschlagene Schema nicht den derzeitigen Vorstellungen der Eidg. Steuerverwaltung. Sie hat aber die Frage unbeantwortet gelassen, wie die *bundesgerichtlichen Kriterien* im Kreisschreiben Berücksichtigung zu finden hätten. Es bleibt zu hoffen, dass ein anders gelagerter Fall (bei dem ein Durchlaufcharakter der Geschäfte weniger im Vordergrund steht) Gelegenheit bietet, die Frage aufzugreifen.

Jedenfalls erscheint uns folgender Gedanke zentral: Die Fifty-Fifty-Praxis bewegt sich im Spannungsfeld von geschäftsmässig begründetem Aufwand und geldwerter Leistung. Geldwerte Leistungen sind gekennzeichnet durch eine *Entreicherung* der Gesellschaft. Eine Entreicherung liegt nicht schon in der Ausrichtung einer hohen Retrozession. Solange ein Ausland-Ausland-Geschäft unter Berücksichtigung der Retrozession profitabel ist, bereichert es die Gesellschaft. Damit kann ohne nähere dogmatische Begründung nicht einfach eine gegenleistungslose Abdisponierung von Gesellschaftsmitteln durch einen nahestehenden Dritten angenommen werden³⁰. Darüber setzt sich die Praxis hinweg, wenn sie – ohne dass es dafür eine sachliche Begründung gibt – das wirtschaftlich einheitliche Geschäft spaltet: Anstatt Ertrag und Aufwand gemeinsam zu beurteilen, betrachtet sie den Ertragseingang isoliert als Eigengeschäft bzw. bereits als Bereicherung. Nur so lassen sich dann Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ertragserzielung als Abdisponieren «eigener» Mittel bzw. als Entreicherung bewerten.

4.3 Unbehandelte Nachsteuerfrage

Häufig werden Fifty-Fifty-Fälle von der Verrechnungssteuerbehörde aufgegriffen und der Gewinnsteuerbehörde als geldwerte Leistung gemeldet. Damit fragt sich, wie die Gewinnsteuerbehörden zu verfahren haben, wenn die geldwerte Leistung eine Steuerperiode beschlägt, welche bereits formell rechtskräftig veranlagt ist. Das KS 50:50 schweigt sich hierüber aus, so dass auf die allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätze zurückzugreifen ist. Danach darf eine formell rechtskräftige Veranlagung grundsätzlich nur bei Vorliegen eines Nachsteuergrundes zu Ungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden. Von Bedeutung ist hier der Nachsteuergrund der *neuen Tatsache*, wie Art.151 Abs.1 DBG im Bundessteuerrecht deutlich macht.

Tatsachen sind Aussagen über den Sachverhalt und als solche von der rechtlichen Beurteilung abzugrenzen. Neu sind Tatsachen, welche im Zeitpunkt der Veranlagung bereits existierten, den Steuerbehörden jedoch nicht bekannt waren³¹. Aus diesen Grundsätzen folgt: Die Meldung der Eidg. Steuerverwaltung allein bildet keine neue Tatsache, weil sie im Zeitpunkt der Veranlagung noch nicht existierte. Bestanden hatte im Veranlagungszeitpunkt lediglich die geldwerte Leistung, die Gegenstand der Meldung ist. Die geldwerte Leistung kann auf einer blossen Umqualifikation von offen ausgewiesenem Aufwand beruhen, etwa, wenn den Begünstigten Provisionsaufwand zukommt, welcher über das nach der Fifty-Fifty-Praxis zulässige Mass hinausgeht. Diese Umqualifikation – ohne dass Straftatbestände gegeben wären – stellt keine neue Tatsache, sondern eine neue rechtliche Beurteilung des gleichen (und bekannten) Sachverhalts dar. Damit ist unseres Erachtens eine Nachbesteuerung ausgeschlossen³².

4.4 Berücksichtigung von Gewinnsteuern

Gemäss Ziff. 5 des KS 50:50 können über den hälftigen Bruttogewinnanteil hinaus die inländischen Verwaltungskosten «zuzüglich die in der Schweiz bezahlten direkten Gesellschafts-Steuern» als Aufwendungen geltend gemacht werden. Dass angemessene Verwaltungskosten und Gewinnsteuern abziehbar sind, hat die Eidg. Steuerverwaltung schon 1980 in einem Gutachten festgehalten³³. Damals war die Fifty-Fifty-Praxis allerdings primär ein Thema bei Domizilgesellschaften, welche Refakturierungszwecken dienten und nur geringe Ge-

29 Vorstehend Abschn. 3.4.3.

30 So schon MEISTER, 76 ff.

31 VALLENDER, Art. 151 N 7 ff.

32 So im Ergebnis, aber ohne Begründung, bereits GRÜNINGER, 135.

33 STOCKAR/HOCHREUTENER, Art. 4 I b VStG, N 113; ebenso der Sachverhalt in BGE 7.11.1995, ASA 65 (1996/97) 399.

winnsteuern entrichteten. Aufgrund der geringen Steuer-schuld gestaltete sich die Bemessung der geldwerten Leistung einfach, und die Gewinnsteuerbehörden interessierten sich in der Regel wenig für eine geldwerte Leistung, welche die Eidg. Steuerverwaltung nach Fifty-Fifty-Kriterien der Verrechnungssteuer unterworfen hatte. Heikler dürfte sich jedoch heute die Lage gestalten, wenn operative Gesellschaften mit einer Gewinnsteuerbelastung von vielleicht 25% vereinzelte Durchlaufgeschäfte tätigen und man sich zudem vor Augen hält, dass gemäss KS 50:50 eine geldwerte Leistung bei der Verrechnungssteuer auch für die direkte Bundessteuer zum Thema wird.

Unzutreffenderweise ist im KS 50:50 von «bezahlten» Gewinnsteuern die Rede: Wenn bei der Gewinnsteuer *geschuldete* und nicht erst bezahlte Steuern abzugsfähig sind (vgl. Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG), muss für die Verrechnungssteuer Gleiches gelten. Damit fragt sich, wie die Eidg. Steuerverwaltung – wenn sie als Erste eine geldwerte Leistung nach Fifty-Fifty-Kriterien besteuern will – die Gewinnsteuern berücksichtigen soll. Ist die Veranlagung der Gesellschaft noch offen, können Gewinnsteuern iterativ oder vereinfacht pauschal berechnet werden. In diesem Fall bleibt nur zu klären, ob die Fifty-Fifty-Praxis im kantonalen Recht auch gilt, so dass in entsprechendem Umfang kantonale Gewinnsteuern einzubeziehen sind. Wie verhält es sich aber bei rechtskräftig veranlagten Steuerperioden? Wenn eine Meldung der Eidg. Steuerverwaltung – wie dargelegt – nicht zwingend zu einer Nachsteuer führt, dann steht nicht von Anfang an fest, ob Gewinnsteuern anfallen werden oder nicht. Die Eidg. Steuerverwaltung müsste genau dies aber wissen, bevor sie die geldwerte Leistung bemisst. Soll nun zuerst mit den Gewinnsteuerbehörden das Nachsteuerthema geklärt werden? Ein solches Vorbescheidverfahren kann heikel sein, weil ein Kanton unter Umständen vor einer Stellungnahme formell ein Nachsteuerverfahren eröffnen muss. Soll statt dessen die Verrechnungssteuer provisorisch – unter Vorbehalt von Nachsteuerforderungen – festgesetzt werden? Diese Variante ist im Verrechnungssteuerbereich allgemein nicht üblich. Und sie könnte bei der Überwälzung Diskussionen auslösen, nämlich dann, wenn ein Nahestehender begünstigt wurde und dieser wissen will, ob der Vorbehalt nun aktuell sei oder nicht. Fazit: Am Beispiel der Nachsteuer bzw. generell der Berücksichtigung von Gewinnsteuern zeigt sich, dass gewisse Koordinationsfragen in der Praxis noch zu lösen sind. Eine bundesweit einheitliche Lösung ist im föderalistischen System nicht garantiert. Anzumerken bleibt, dass der Entwurf des Kreisschreibens mit Vertretern der Gewinnsteuerbehör-

den diskutiert wurde und die Kantone Gelegenheit gehabt hätten, zu einer transparenten Problemregelung beizutragen.

4.5 Mangel an Berechnungsbeispielen

Das KS 50:50 will Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit vermitteln. Diesen Zielen wäre es zuträglich gewesen, wenn das Kreisschreiben mit Berechnungsbeispielen angereichert worden wäre und sich damit ähnlich präsentiert hätte wie etwa das Kreisschreiben über den Beteiligungsabzug. Bekanntlich steckt der Teufel oft im Detail: Wie bestimmt sich der Bruttogewinn bei der Dienstleistungsgesellschaft im Fallbeispiel 2? Welche Bezugskosten (z.B. für Transport, Versicherung etc.) kann eine Handelsgesellschaft anrechnen? Welche Verwaltungskosten sind allgemein und insbesondere bei einer gemischten Gesellschaft anrechenbar? Auf diese Fragen wird die Praxis die Antwort geben müssen.

4.6 Faktische Rückwirkung des Kreisschreibens

Was in vielen Kreisschreiben Standard ist, sucht man im KS 50:50 vergebens: eine Regelung über den Zeitpunkt des Inkrafttretens. Es erstaunt deshalb nicht, wenn die Eidg. Steuerverwaltung in praxi zu einer rückwirkenden Anwendung tendiert. Soweit das KS 50:50 mit der bisherigen Praxis bricht bzw. die Praxis verschärft, kann eine Rückwirkung problematisch sein.

5 Weitere Aspekte

5.1 Rechtsgleichheitsgedanke

Die Eidg. Steuerverwaltung und das Bundesgericht³⁴ schreiben der Fifty-Fifty-Praxis Rechtsgleichheitswirkung zu, indem bei allen Steuerpflichtigen pauschal Aufwand in der Höhe von 50% des weitergeleiteten Bruttogewinnes anerkannt wird. Dieser hehre Anspruch auf Rechtsgleichheit ist allerdings nur beschränkt verwirklicht: Häufig werden Fifty-Fifty-Fälle von der Verrechnungssteuerbehörde aufgegriffen und besteuert. Verrechnungssteuerpflichtig für Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen sind gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften. Wie soll aber der Fall eines *Einzelunternehmers* beurteilt werden, der nicht der Verrechnungssteuer unterliegt und Refakturierungen zugunsten von Ausländern in der Höhe von mehr als 50% des Bruttogewinnes tätigt? Ist die Wahrscheinlichkeit, dass sein Fall unter einkommenssteuerlichen Vorzeichen aufgegriffen wird, nicht kleiner, weil die für die Veranla-

34 BGE 15.10.1993, ASA 63 (1994/95) 250 = Praxis 1994, Nr. 104.

gung der direkten Steuern zuständigen Behörden bei einer Bücherrevision möglicherweise auf anderes als die verrechnungssteuerlichen Fifty-Fifty-Kriterien achten?

5.2 Anwendbarkeit im Rechtsmittelverfahren

Die Eidg. Steuerverwaltung bestätigt im KS 50:50 ihre langjährige Praxis, in Fifty-Fifty-Fällen einer Gesellschaft nur bei gütlicher Einigung entgegen zu kommen: Wenn die Gesellschaft die hälftige Aufwandteilung ablehnt, hat sie die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandes vollständig nachzuweisen. Entsprechend erlässt die Eidg. Steuerverwaltung im Streitfall einen Entscheid über eine geldwerte Leistung in der Höhe von 100% der Aufwendungen. Auf diese Weise wird das Prozessrisiko einer Gesellschaft, die sich gegen eine Fifty-Fifty-Schätzung wendet, willkürlich verdoppelt: Unterliegt die Gesellschaft, bildet die ursprüngliche Fifty-Fifty-Schätzung keine obere Grenze der Bemessung der geldwerten Leistung. Diese Praxis wurde stets als unsachgemäss empfunden, auch wenn sie vom Bundesgericht³⁵ geschützt worden ist. Sie besteht nicht vor dem Rechtsgleichheitsgebot, weil der Anfechtende für «die erste Hälfte des Aufwandes» ohne sachlichen Grund schlechter gestellt wird als der Nichtbestreitende (obwohl beide den formalen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen nicht vollständig zu erbringen vermögen).

Zwar stellt die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwand eine steuermindernde Tatsache dar, deren Nachweis nach allgemeinen Regeln der Gesellschaft obliegt. Das rechtfertigt indessen nicht, einer Gesellschaft den vollen Nachweis abzunötigen, wenn Klarheit darüber besteht, dass ein Teil des Aufwandes tatsächlich begründet ist. Es ist auch nicht einzusehen, warum die Schätzungshilfe (Beweiserleichterung) obsolet werden soll, wenn eine Gesellschaft sich auf dem Rechtsmittelweg wehrt, ihr Nachweisproblem aber dasselbe bleibt. Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung verpflichtet staatliche Organe zu *verhältnismässigem Handeln*. Verhältnismässig wäre nach der hier vertretenen Auffassung, dass im Entscheid der Eidg. Steuerverwaltung bzw. bei der Gewinnsteuerveranlagung der Grundgedanke des KS 50:50 umgesetzt und von einer hälftigen Aufwandteilung ausgegangen würde. Ebenso läge es nahe, dass sich die Rechtsmittelbehörden – bei gescheitertem vollem Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit – die Schätzung der Verwaltung zu eigen machen würden. Kreis-

schreiben wie das vorliegende sind Verwaltungsanordnungen und damit für untergeordnete oder unter Aufsicht stehende Behörden grundsätzlich verbindlich. Für die Gerichte sind Verwaltungsanordnungen zwar nicht verbindlich, aber nach zutreffender Lehrmeinung haben Gerichtsbehörden sie bei ihrer Entscheidung *mit zu berücksichtigen* (soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben). Das muss insbesondere deshalb einleuchten, weil sie funktional eine einheitliche und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen sollen³⁶. Deshalb: Wenn die Fifty-Fifty-Praxis gesetzmässig ist, gilt sie *auch im Bestreitungsfall*, andernfalls läge Willkür vor.

Bemerkenswert sind diesbezügliche Hinweise in der neueren Rechtsprechung: So hatte die Kantonale Steuerverwaltung in einem das Zürcher Gewinnsteuerrecht betreffenden Verfahren die Fifty-Fifty-Praxis zugrundegelegt. Die kantonalen Rechtsmittelinstanzen schlossen sich dieser Schätzung an unter Hinweis auf die verrechnungssteuerliche Praxis und den Umstand, dass es «willkürlich wäre, anzunehmen, der erzielte Bruttoerlös sei ohne jeglichen Aufwand seitens der Steuerpflichtigen entstanden». Auf der gleichen Linie erwog dann das Bundesgericht, die Fifty-Fifty-Schätzung sei mangels anderer tauglicher Kalkulationsgrundlagen getroffen worden und halte vor dem Willkürverbot stand³⁷.

Auch wenn die bundesgerichtliche Kognition bei der staatsrechtlichen Beschwerde auf die Willkürprüfung beschränkt ist, zeigt das geschilderte Verfahren doch, dass es auch anders ginge. Jedenfalls vermöchte eine Fifty-Fifty-Praxis in Rechtsmittelverfahren mehr zu überzeugen als die willkürliche Alles-oder-Nichts-Praxis der Beweislast. Hinzu kommt, dass in den meisten Bundesgerichtsentscheiden zum Thema Überfakturierung und Zurverfügungstellen die Gesellschaften die pflichtgemässe Mitwirkung (in Form ausreichender Dokumentation und Offenlegung) verweigert haben. Entsprechend wenig repräsentativ sind diese Urteile für Fälle, bei denen sich Steuerpflichtige bezüglich der Sachverhaltsfeststellung kooperativ geben³⁸. Die Weiterentwicklung des Rechts auf bundesgerichtlicher Ebene tut also not.

5.3 Überwälzung durch «Anschreiblösung»?

Gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG ist die Verrechnungssteuer auf den Empfänger der Leistung zu überwälzen. Wird nicht überwälzt, stellt die Übernahme der Steuerschuld eine weitere steuerbare Leistung dar, womit die Verrechnungssteuer 53,85% der ursprünglichen Leistung beträgt³⁹.

35 BGE 15.10.1993, ASA 63 (1994/95) 250 = Praxis 1994, Nr. 104.

36 Zum ganzen BEUSCH, Komm. zu Art. 102 DBG N 9 ff., m.w.H.

37 BGE 1.2.2000, 2P.335/1998; Internetpublikation: www.bger.ch.

38 Das bemängelte bereits KÜNG, 545.

39 BGE 29.10.1992, ASA 62 (1993/94) 285 ff.

Verhältnismässig einfach gestaltet sich die Überwälzung, wenn der Begünstigte Haupt- oder Alleinaktionär ist. Schwierig wird es bei Nahestehenden: Wenn die Gesellschaft die Verrechnungssteuer nicht einem entsprechend dotierten Kontokorrent belasten kann (was u.U. den Abbruch der Geschäftsbeziehungen zur Folge hat), muss sie versuchen, die Forderung auf anderem Weg einzutreiben. Was aber, wenn ein ausländischer Nahestehender sich auf den Standpunkt stellt, es sei Sache der Gesellschaft, für «ihre» Steuerschulden aufzukommen? In diesem Fall greift die Eidg. Steuerverwaltung neuerdings zur «Anschreiblösung»: Sie teilt dem ausländischen Leistungsbegünstigten mit einfachem Brief mit, dass die Schweizer Gesellschaft es unterlassen habe, die Verrechnungssteuer zu deklarieren und zu entrichten. In der Unterlassung liege zumindest objektiv eine Steuerhinterziehung nach Art. 61 lit. a VStG, womit der Empfänger für die Nachentrichtung der Steuer hafte. Unter Ansetzung einer Frist ersucht die Eidg. Steuerverwaltung den ausländischen Destinatär, in der Schweiz ein bevollmächtigtes Zustelldomizil (z.B. einen Anwalt) zu bezeichnen, widrigenfalls der Entscheid durch Publikation im Bundesblatt eröffnet werde. Unter dem Druck der Publikation kommt es dann offenbar gelegentlich zur Entrichtung der Verrechnungssteuer durch den ausländischen Begünstigten. Trotz dieser Erfolge erscheint die Rechtmässigkeit der «Anschreiblösung» unseres Erachtens zweifelhaft.

Hinzu kommt, dass Eintreibungshandlungen gegenüber Nahestehenden für die Organe der Gesellschaft kein angenehmes Unterfangen sind. Führen weder Anschreiblösung noch eigene Eintreibungshandlungen zum Erfolg, dürfen die Anforderungen an die Überwälzung nicht zu hoch angesetzt werden. Vielmehr muss genügen, dass die Gesellschaft Eintreibungshandlungen dokumentieren kann, die den Umständen angemessen sind.

5.4 Mehrwertsteuer bei Überfakturierungen

Über- und Unterfakturierungen können auch mehrwertsteuerlich ein Thema sein. Die Eidg. Steuerverwaltung hat sich dazu im KS 50:50 nicht geäussert, wahrscheinlich wegen der unterschiedlichen Zuständigkeit ihrer Hauptabteilungen DVS und MWST. Hingegen hat die Hauptabteilung MWST am 18. April 2002 eine Praxismitteilung betreffend die Auswirkungen der Fifty-Fifty-Praxis erlassen. Die Problematik kann hier lediglich angerissen werden unter Hinweis auf den bundesgerichtli-

chen Entscheid vom 6. März 2001, dem folgender Sachverhalt zugrunde gelegen hatte: Die X-AG verarbeitete im Auftrag ausländischer Kunden Holz. Die Ware wurde von den Kunden geliefert und zu einem übersetzten Verkaufspreis wieder denselben Kunden verkauft. Die Differenz zwischen Verkaufspreis (der in den zollamtlichen Ausfuhrdokumenten erschien) und effektivem Warenwert holten die Kunden jeweils mit einer Barquittung ab. Das Bundesgericht bestätigte die Auffassung der Verwaltung, wonach überhaupt kein steuerbefreiter Export vorliege, weil der Ausfuhrnachweis zwar echt, aber nicht wahr sei⁴⁰. Die Lehre hat dieses Urteil als überschüssend kritisiert und argumentiert, dass zumindest im Umfang des effektiven Warenwertes sehr wohl ein von der Mehrwertsteuer befreiter Warenexport erfolgt und formell nachgewiesen sei⁴¹. Überfakturierungen seien nicht über das materielle Mehrwertsteuerrecht zu sanktionieren, da diesem nicht die Funktion zukomme, das Ansehen der Schweiz im internationalen Leistungsaustausch zu bewahren, sondern seien unter steuerstrafrechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen⁴².

5.5 Wertungsdisparitäten bei Schmiergeldern

Nicht geklärt ist der Anwendungsbereich der Fifty-Fifty-Praxis bei Schmier- und Bestechungsgeldern an ausländische Empfänger. Der Grund liegt in Wertungsdisparitäten auf gesetzgeberischer Stufe. Klar ist dabei nur die Seite der Gewinnsteuern: So gelten Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts gewinnsteuerlich seit 2001 nicht mehr als geschäftsmässig begründeter Aufwand⁴³. Bestechungsgelder sind ungebührliche Leistungen an Amtsträger für pflichtwidrige oder im Ermessen liegende Amtshandlungen. Dagegen erfüllen Schmiergelder (Leistungen für rechtmässige Amtshandlungen) den Straftatbestand nicht. Straffrei bleibt ausserdem – zumindest bis zur Ratifikation der Strafrechtskonvention des Europarates gegen die Korruption vom 14. November 1998 – die «Bestechung» von Privatpersonen. Daraus folgt, dass Schmiergelder und Privatbestechungen grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand bei der Gewinnsteuer bilden⁴⁴.

Im Verrechnungssteuerrecht fehlt eine mit der Gewinnsteuerregelung vergleichbare Bestimmung. Aus dem Schweigen des Gesetzgebers müsste geschlossen werden, dass Bestechungsgelder kein Verrechnungssteuer-

40 BGE 6.3.2001, 2A.467/2000, in Kurzrezension bei KAUFMANN, 752 f.

41 BAUMGARTNER/CLAVADETSCHER, 313 ff.; KAUFMANN, 752 f.

42 BÜHLMANN, 175 f.

43 Art. 59 Abs. 2 DBG bzw. Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG (für natürliche Personen: Art. 27 Abs. 3 DBG bzw. Art. 10 Abs. 1^{bis} StHG).

44 WIDMER/POLTERA, 63 ff., insb. 66.

thema sind; ferner, dass auch Schmiergelder und Privatbestechungen nicht der Verrechnungssteuer unterliegen. Die Eidg. Steuerverwaltung scheint jedoch dazu zu neigen, zumindest Bestechungsgelder der Verrechnungssteuer zu unterwerfen, wenn der Leistungsempfänger nahestehend ist⁴⁵. Bei dieser Ausgangslage kann man sich fragen, wie es sich z.B. mit einer Provision von mehr als 50% des Bruttogewinnes verhält, wenn diese den Charakter von Schmiergeld oder privater Bestechung hat: Unterliegt sie nach den Grundsätzen des KS 50:50 der Verrechnungssteuer oder erfüllt sie – mit Blick auf das Schweigen des Gesetzgebers – gar keinen Verrechnungstatbestand? Gerade weil Schmiergelder häufig in Form von Provisionen ausgerichtet werden, das KS 50:50 hingegen für Schmier- und Bestechungsgelder keine gesonderten Bestimmungen enthält, könnte sich die Frage nach dem Anwendungsbereich der Fifty-Fifty-Regeln stellen.

5.6 Rechtfertigung der Praxis

Gemäss KS 50:50 kann die Fifty-Fifty-Praxis nur für Ausland-Ausland-Geschäfte geltend gemacht werden, während im Inlandbereich die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwand vollumfänglich nachzuweisen ist (vgl. Fallbeispiel 3). Die Differenzierung hängt damit zusammen, dass die Schweizer Steuerbehörden bei inländischen Leistungsempfängern Querkontrollen vornehmen können, während eine Überprüfung von im Ausland getätigten Geschäften oft nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich ist (woraus erhöhte Anforderungen an den Nachweis folgen). Die Differenzierung erscheint also sachlich begründet. Entsprechend hat die Fifty-Fifty-Praxis – wie eingangs erwähnt – ihre Berechtigung als Schätzungshilfe bei Beweisschwierigkeiten in internationalen Sachverhalten. Im Einzelfall kann ihre Anwendung allerdings nicht verhindern, dass der ausländische Empfänger Mittelzuflüsse an seinem Fiskus vorbei vereinnahmt. Die Frage stellt sich daher, ob es nicht sogar geboten wäre, die Fifty-Fifty-Praxis aufzugeben, um so über das Erfordernis eines Vollnachweises den Anreiz zu senken, Ausland-Ausland-Geschäfte über Schweizer Gesellschaften zu tätigen. Anders gewendet: Ist die Hinterziehung von ausländischen Steuern ein Argument gegen die Fifty-Fifty-Praxis?

Die Eidg. Steuerverwaltung hält diesbezüglich im KS 50:50 fest, sie habe nicht die Absicht, Fälle von Abgabe-

betrug zu Lasten ausländischer Steuerbehörden zu legitimieren und weise deshalb darauf hin, dass der Missbrauch von schweizerischen Gesellschaften für solche Fälle unerwünscht sei. Das Bundesgericht hat den Aspekt der ausländischen Defraudation verschiedentlich thematisiert, scheint aber keine klare Linie zu verfolgen. So hat es am 31. Oktober 1986 betreffend Provisionen an hochgestellte Persönlichkeiten im englischen Staatsdienst noch erwogen: Ein Inkassomandat, welches «ausschliesslich oder vorwiegend die Umgehung von Steuern bezweckt, dient aber keinen echten wirtschaftlichen Interessen und ist steuerlich nicht zu anerkennen. Dass durch die Umgehung von Steuern in England schweizerische Fiskalinteressen nicht verletzt wurden, ändert daran nichts. In solchen Fällen auf das vom Steuerpflichtigen behauptete Inkassomandat abzustellen, käme einer Begünstigung der illegalen Steuerumgehung im Ausland gleich und würde dem Ansehen der Schweiz, das die Behörden im Ausland zu wahren haben, schaden.»⁴⁶

Anders klang es am 15. Oktober 1993, als das Bundesgericht – aus bestimmten Gründen – gegen eine Gesellschaft entschied und erwog: «Unwesentlich ist schliesslich, dass die ungewöhnliche juristische Konstruktion dazu diene, ausländische (insbes. spanische) oder schweizerische Steuern zu umgehen.»⁴⁷ Ähnlich hielt es im Refakturationsentscheid vom 5. März 1999 fest: Weil die begünstigten ausländischen Kunden weder Aktionäre noch Nahestehende sind, «erübrigt es sich zu prüfen, ob die erfolgten Banküberweisungen – insbesondere im Hinblick auf die damit bezweckte Hinterziehung ausländischer Steuern – geldwerte Leistungen darstellen»⁴⁸.

Diese neueren Urteile legen den Schluss nahe, dass auch nach bundesgerichtlicher Auffassung die geldwerte Leistung nichts mit der Verhinderung ausländischer Defraudation zu tun hat. Das deckt sich – zumindest was die Verrechnungssteuer angeht – mit dem aktuellen Meinungsstand im Schrifttum: Danach gehört der Ausschluss der Hinterziehung fremder Steuern nicht zum Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Im internationalen Verhältnis hat die Verrechnungssteuer direkten Fiskalzweck und soll den ausländischen Empfänger – vorbehaltlich eines Doppelbesteuerungsabkommens – endgültig belasten⁴⁹. Im Blickpunkt steht folglich die *Frage nach dem Objekt*. Entsprechend argumentiert Thomas Meister: «Geldwerte Leistungen, nicht aber ethisch fragwürdige Leistungen sind das Objekt der Ver-

45 STOCKAR, Neuerungen, 836.

46 BGE 31.10.1986, ASA 56 (1987/88) 431 ff., insb. Erw. 5.b, rezensiert von STOCKAR, Provisionsgeschäfte, 79 ff. Wohin solcherart begründete Richtersprüche führen können, zeigt Duss, 166 f. Anm. 69, am Beispiel nationalsozialistischer Rechtsprechung in Deutschland auf.

47 BGE 15.10.1993, ASA 63 (1994/95) 250 = Praxis 1994, Nr. 104, Erw. 3.b.

48 BGE 5.3.1999, ASA 68 (1999/00) 602, Erw. 4.

49 Dazu die Monographie von BAUER-BALMELLI, 209 ff., insb. 273.

rechnungssteuer. Dies zumindest solange der Gesetzgeber ethisch zweifelhafte Leistungen noch nicht zum Objekt der Verrechnungssteuer erklärt hat.»⁵⁰

Ähnlich verhält es sich bei der Gewinnsteuer: Solange Gewinne aus rechtswidrigen Geschäften der Steuer unterliegen⁵¹, können – spiegelbildlich dazu – Aufwendungen für rechtswidrige Geschäfte nicht mit dem Hinweis auf die Rechtswidrigkeit der Geschäfte vom Abzug ausgeschlossen werden. Zwar ist es dem Gesetzgeber unbenommen, diese Kongruenz zu durchbrechen, wie es mit dem Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern geschehen ist. Von solchen Spezialfällen abgesehen gilt jedoch als Grundsatz, dass Aufwendungen, die für das Zustandekommen eines Geschäfts tatsächlich notwendig sind, auch im normativen (rechtlichen) Sinn geschäftsmässig begründet und damit abzugsfähig sind. Entscheidend ist – bei der Gewinn- wie bei der Verrechnungssteuer – das Objekt. Der Steuertatbestand lässt durchaus Raum für eine beweisrechtlich motivierte Fifty-Fifty-Praxis. Auf moralische Überlegungen muss daher nicht Bezug genommen werden. Den Aspekt der Hinterziehung von ausländischen Steuern in das Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht hinein zu interpretieren, überdehnt den ohnehin sehr abstrakten Begriff der geldwerten Leistung bzw. des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwandes und sprengt die Leistungsfähigkeit der Steuergesetze.

6 Fazit

Verstanden als Safe-Haven-Regel und Richtlinie zur Schätzung geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei ungenügendem Nachweis, formuliert das KS 50:50 inhaltlich im Wesentlichen eine unter dem Opportunitätsprinzip vernünftige Praxis. Die Praxis gilt der Bewältigung einer Unschärfezone zwischen geschäftlicher und gesellschaftlicher Veranlassung von Vorfällen. Stossrichtung ist die Abgrenzung der Verrechnungssteuerpflicht unter Verbindlicherklärung des Ergebnisses für die Gewinnsteuer. Gegenstand der Verrechnungssteuer sind gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV 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». Der

Gewinnsteuer unterliegen nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG alle «vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedene Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden» (wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte). Die geschäftsmässig nicht begründete Aufwendung ist kein Begriff des VStG und der zugehörigen Vollziehungsverordnung. Gegenstand der Verrechnungssteuer ist die geldwerte Leistung. Deren Existenz unterliegt als steuerbegründender Tatbestand mit allen seinen Aspekten (Entreicherung der Gesellschaft, Benennung des Empfängers und Begründung seines Nahestehens) dem Nachweis durch den Fiskus. Klar ist aber, dass geschäftsmässig begründeter Aufwand einer Gesellschaft nicht gleichzeitig eine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung sein kann. Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwandes obliegt der Gesellschaft⁵². Gelingt er ihr, so fehlt es sowohl an einem Gewinnsteuer- als auch an einem Verrechnungssteuertatbestand; misslingt er, so greift zwar die Gewinnsteuer, nicht aber die Verrechnungssteuer, solange der Fiskus die Voraussetzungen der geldwerten Leistung nicht nachgewiesen hat (wozu eben das KS 50:50 gerade dient). Die Fifty-Fifty-Praxis findet demnach ihre Schranke im verfahrensmässig vollständigen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des Aufwandes, was letztlich auf die Identifikation des wirtschaftlich begünstigten Endempfängers (nebst Darlegung der konkreten Umstände) hinausläuft.

Die Ausführungen im KS 50:50 betreffend die leistungsbegünstigten Personen erweisen sich als noch zu undifferenziert und die Behandlung der geldwerten Leistung könnte detaillierter ausfallen. Weiterer Reflexionen bedarf ferner die Koordination von Verrechnungssteuer und Gewinnsteuer.

Wenn eine Schätzungspraxis bei der Steuerberechnung im Bestreitungsfall nicht zur Anwendung gelangen soll, so erscheint das akzeptabel, solange eine nicht etablierte oder wenig verbindliche Praxis vorliegt. Mit dem Erlass eines Kreisschreibens hat sich die Eidg. Steuerverwaltung aber festgelegt. Dass sie dieses im Bestreitungsfall nicht angewendet wissen will, ist irritierend und widerspricht dem Gleichheitssatz.

50 MEISTER, 78.

51 Vgl. BGE 24.7.2001 betr. betrügerisches Schneeballsystem: StE 2001 B 21.1 Nr. 10 (DBG).

52 Vgl. aber die Praxisänderung im deutschen Recht durch das BFH-Urteil vom 17.10.2001 (zuletzt rezensiert in IWB 7/2002,

Gruppe 1, 1863), wonach die Beweislast für die Unbegründetheit von Verrechnungspreisen der Verwaltung obliegt, weil bei einer Gesellschaft prinzipiell von der Begründetheit verbuchten Aufwandes auszugehen ist. Das Beispiel belegt die Unmöglichkeit einer beweislautunabhängigen Abgrenzung steuerbegründender und steuermindernder Tatsachen: SCHÄR, 79 ff.

Literatur und Materialien

- ATHANAS PETER/GEHRIG THOMAS, Verhältnis Aktiengesellschaft – Aktionär, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, Kammer-Seminar, Januar 1998
- BAUER-BALMELLI MAJA, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie, FStR 2001, 58 ff. (zit.: Dreieckstheorie)
- Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001 (zit.: Sicherungszweck)
- BAUMGARTNER IVO P./CLAVADETSCHER DIEGO, Anforderungen an den Nachweis der Ausfuhr bei der Mehrwertsteuer, FStR 2001, 313 ff.
- BEUSCH MICHAEL, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b (DBG), Basel 2000
- BÜHLMANN JÖRG R., Ausfuhrnachweis, MWST-Journal 2000, 170 ff.
- BURGY P./SUTER H.-R., Basisgesellschaften, IFF-Seminar über Unternehmensbesteuerung, August 2001
- DUSS MARCO, Prämissen – Präjudizien – Paradoxa. Vignetten zur Dichotomie Kapitalgewinn – Kapitalertrag, in: Reich Markus/Zweifel Martin (Hrsg.), Festschrift für Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, 149 ff.
- GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Bern/Stuttgart/Wien 1998
- GRÜNINGER HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen im Jahre 1992, SZW 65 (1993) 132 ff.
- KAUFMANN THOMAS J., Steuerbefreite Ausfuhr – Anforderungen an den Exportnachweis, ST 75 (2001) 752 f.
- KÜNG JOSEPH, Zum Begriff der nahestehenden Person im Verrechnungssteuerrecht, ST 67 (1993) 543 ff.
- MEISTER THOMAS, Verrechnungssteuer bei Provisionszahlungen, FStR 2001, 74 ff.
- REICH MARKUS, Rechtsprechungsanalyse, Steuertagung 2001, Kammer-Seminar, Oktober 2001
- SCHÄR DANIEL, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, Bern/Stuttgart/Wien 1998
- STOCKAR CONRAD, Neuerungen in der Steuergesetzgebung des Bundes, ST 74 (2000) 831 ff. (zit.: Neuerungen)
- Verrechnungssteuer auf Provisionsgeschäften, ST 62 (1988) 79 ff. (zit.: Provisionsgeschäfte)
- STOCKAR CONRAD/HOCHREUTENER HANS PETER (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil, Verrechnungssteuer, Basel (Loseblatt)
- VALLENDER KLAUS A., in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b (DBG), Basel 2000
- WALKER BEAT, Re-, Überfakturierungen, Kommissionen, Provisionen etc., Dienstleistungsgesellschaften als Instrument der Steuerplanung, Kammer-Seminar, September 2001
- WIDMER STEFAN/POLTERA FLURIN, Schmiergelder, Provisionen und Bestechung von fremden Amtsträgern, ST 75 (2001) 63 ff.