



Direkte Bundessteuer Verrechnungssteuer

Bern, 13. Juli 2020

Kreisschreiben Nr. 49

Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften

1 Begründung des geschäftsmässig begründeten Aufwandes

1.1 Grundsätzliches

Gesellschaften sowie Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften, die der direkten Bundessteuer und/oder der Verrechnungssteuer unterliegen, können seit dem 1. Januar 2009 auch für Ausland-Ausland-Geschäfte keine pauschalen Kostendeckungen mehr geltend machen. Der abziehbare Aufwand muss den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen (vgl. Art. 27, 58 Abs. 1 und 59 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Es gelten deshalb die üblichen Regeln für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung des verbuchten Aufwandes. Zu diesen Regeln zählen:

- Die Aufwendungen müssen begründet und belegt werden. Dies gilt auch bezüglich dem Erwerb und der Nutzung von immateriellen Werten wie Patente, Marken, Rechte und dergleichen.
- Die geltend gemachten Aufwendungen zu Gunsten von Gesellschaftern und diesen nahe stehenden Dritten müssen unter Berücksichtigung einer angemessenen Bandbreite dem Drittvergleich standhalten. Diesbezüglich sei auf die Verpflichtung der Schweiz zur Anwendung des „dealing at arm's length“-Grundsatzes gemäss den geltenden Verrechnungspreisrichtlinien der OECD¹ hingewiesen. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind auch Personen den Gesellschaftern nahe stehend, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuerten ungewöhnlichen Leistung betrachtet werden müssen. Insbesondere gelten auch Dritte als Nahestehende, welche eine schweizerische Gesellschaft im Einverständnis der Gesellschafter zur Abwicklung von Geschäften benutzen.

In dieser Hinsicht unterscheiden sich Gesellschaften mit sog. Ausland-Ausland-Geschäften nicht von Gesellschaften mit Schweizer Ansässigkeit und vollständiger oder teilweiser

¹ «OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017»:
https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2017_9789264304529-de#page1

Geschäftstätigkeit im Inland. Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen sind wie bei allen in der Schweiz ansässigen Gesellschaften unter dem Aspekt verdeckter Vorteilszuwendungen zu betrachten, und es sind die erforderlichen Deklarationen zwecks Erhebung der Verrechnungssteuer spontan und innert der gesetzlichen Frist vorzunehmen (vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. b Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21] und Art. 19 Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]).

1.2 Bestechungszahlungen und Bussen

Zahlungen von Bussen und von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger (vgl. Art. 322^{ter}–322^{septies} Schweizerisches Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB; SR 311.0]) stellen nie geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (vgl. Art. 27 Abs. 1 und 3 bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b und Art. 59 Abs. 2 DBG). Betreffend die Definitionen von Bestechungsgeldern und Amtsträgern wird auf das Kreisschreiben der ESTV Nr. 50 vom 13. Juli 2020 verwiesen. Jenes Kreisschreiben weist auch auf die Pflicht hin, einen Verdacht auf Bestechungshandlungen bei den Strafverfolgungsbehörden anzuzeigen. Eine solche Anzeigepflicht besteht für das Bundespersonal gemäss Artikel 22a Absatz 1 des Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000 (BPG; SR 172.220.1). Für die Angestellten der kantonalen Steuerverwaltungen ist die jeweilige kantonale Gesetzgebung massgebend.

Das Handbuch der OECD² liefert Typologien und enthält detaillierte Indizien, anhand welcher Bestechungsvorgänge entdeckt werden können.

2 Überprüfung

Nach den allgemeinen Regeln über die Beweislastverteilung haben die Steuerpflichtigen den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwandpositionen zu erbringen, da diese Positionen die Steuerlast aufheben oder mindern. Ist eine Buchhaltung allerdings formell richtig, so wird nach der Rechtsprechung vermutet, dass sie auch inhaltlich richtig sei. Bestehen Zweifel an der formellen Richtigkeit der Geschäftsbücher, so entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit. Auch bei formell richtiger Buchhaltung können Zweifel der Steuerbehörde genügen, so dass diese Vermutung nicht greift. Fliessen Zahlungen ins Ausland, so trifft die steuerpflichtige Unternehmung nach der Rechtsprechung zudem eine erhöhte Mitwirkungspflicht.³

Deshalb sind bei Zahlungen ins Ausland an den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit entsprechend höhere Anforderungen zu stellen. Dazu gehört insbesondere die Nennung der wahren Begünstigten der Zahlungen oder Leistungen. Aufwendungen zu Gunsten von Gesellschaften in Steueroasen und Zahlungen auf Bankkonti und dergleichen ohne Offenlegung der wahren Leistungsempfänger können nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Allerdings sind dabei Zahlungen an Empfänger mit Domizil in Staaten, mit denen die Schweiz den automatischen Informationsaustausch (AIA) abgeschlossen hat, sowie die Informationen aus dem AIA entsprechend zu würdigen.⁴

Die Schweizer Steuerbehörden haben bei Geschäften mit ausländischen Vertragspartnern grundsätzlich die Möglichkeit, die für Gegenkontrollen nötigen Informationen auf dem Weg der

² «Handbuch ‚Bestechung und Korruption‘ für den Innen- und Außendienst der Steuerverwaltung» der Kommission für Steuerangelegenheiten der Direktion für finanzielle und unternehmerische Angelegenheiten der OECD: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/handbuch-bestechung-und-korruption-fur-den-innen-und-aussendienst-der-steuerverwaltung_9789264206564-de#page1

³ zum Ganzen: Urteil BGer 2C_1113/2018 E. 2.2.2 (Mitwirkungspflicht) und E. 2.2.3 (erhöhte Mitwirkungspflicht)

⁴ Liste der AIA-Partnerstaaten: https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/multilateral/steuer_informationsaust/automatischer-informationsaustausch/automatischer-informationsaustausch1.html

Amtshilfe zu beschaffen. Da die Amtshilfe aber an Voraussetzungen gebunden ist (z.B. Vertragsstaat, Subsidiaritätsprinzip), können Gegenkontrollen bei den ausländischen Leistungsempfängern unter Umständen nicht möglich oder Amtshilfeersuchen ergebnislos sein. Deshalb gelten auch hier die Grundsätze zur erhöhten Mitwirkungspflicht. Kommt das steuerpflichtige Unternehmen dieser erhöhten Mitwirkungspflicht nicht nach, sind die Aufwendungen in diesem Umfang steuerlich nicht anzuerkennen. Nötigenfalls legen die Steuerbehörden die Steuerfaktoren nach pflichtgemäßem Ermessen fest.

3 Steuervorbescheide (sog. Steuerrulings)

Für pauschale Kostendeckungen können keine Steuervorbescheide abgegeben werden.

Die Möglichkeit, in gewissen Fällen Steuervorbescheide⁵ zu erhalten, ändert an diesem Grundsatz nichts.

4 Inkrafttreten

Das vorliegende Kreisschreiben tritt mit seiner Publikation in Kraft. Gleichzeitig wird das Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV vom 22. Juni 2005 aufgehoben.

⁵ Mitteilung der ESTV Nr. 11 vom 29. April 2019 (011-DVS-2019-d)