

# **BGE 119 IB 431 vom 15. Oktober 1993**

Bundesgericht (BGE), 1993-10-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge\\_119 IB 431](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_119_IB_431)

FR: BGE 119 IB 431 du 15 octobre 1993

IT: BGE 119 IB 431 del 15 ottobre 1993

## **Regeste**

Regeste Der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV); Zweck der sogenannten "fifty-fifty-Praxis". 1. Begriff der geldwerten Leistung. Behauptet der Pflichtige, eine von ihm erbrachte geldwerte Leistung unterliege der Verrechnungssteuer nicht, hat er zu beweisen, dass die Leistung geschäftsmässig begründet war (E. 2). 2. Die von der Beschwerdeführerin an eine ausländische Gesellschaft überwiesene Summe unterliegt der Verrechnungssteuer, wenn eine echte Gegenleistung der ausländischen Gesellschaft (hier: der Vollzug eines behaupteten Unterakkordanten-Vertrags über eine Dienstleistung) nicht nachgewiesen ist. Nicht erforderlich für den Bestand der Steuerpflicht ist der direkte Beweis, dass der Empfänger der Leistung ein Aktionär der steuerpflichtigen Gesellschaft oder ein ihr nahestehender Dritter ist; es genügt, dass keine andere Erklärung für die Abwicklung des ungewöhnlichen Geschäftsvorganges erkennbar ist (E. 3). 3. Anwendungsfälle der sogenannten "fifty-fifty-Praxis", wonach eine Domizilgesellschaft berechtigt ist, 50% des Rohertrags ihrem im Ausland domizilierten Aktionär zuzuwenden, ohne dass sie nachzuweisen hat, dass diese Zuwendung auf einer geschäftsmässig begründeten Verpflichtung beruht (E. 4).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

a) Selon l'art. 4 al. 1 lettre b de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé (LIA; RS 642.21), l'impôt anticipé sur les revenus de capitaux mobiliers a notamment pour objet les intérêts, rentes, participations aux bénéfices et tous autres rendements des actions émises par une société anonyme suisse. Est un rendement imposable d'actions, selon l'art. 20 al. 1 de l'ordonnance d'exécution du 19 décembre 1966 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (OIA; BGE 119 Ib 431 S. 435 RS 642.211), toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près, qui ne se présente pas comme remboursement des parts au capital social versé existant au moment où la prestation est effectuée (dividendes, bonis, etc.). b) Selon la jurisprudence constante, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (Archives 61 p. 541 consid. 2; ATF 115 Ib 279 consid. 9b et les arrêts cités). Par ailleurs, la société anonyme demeure en principe libre de conclure des contrats civils ou commerciaux avec ses actionnaires, comme elle le ferait avec n'importe quels tiers non participants. Les prestations qu'elle fait en exécution de ces conventions ne sont donc pas soumises à l'impôt anticipé lorsqu'elles n'ont pas leur cause dans un rapport de participation

(Archives 60 p. 561 consid. 1b et les arrêts cités). c) Le contribuable doit prouver le caractère de charge de la prestation insolite. En vertu de l'art. 39 LIA, la société contribuable a l'obligation de renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits qui peuvent avoir de l'importance pour déterminer l'assujettissement ou les bases de calcul de l'impôt; le contribuable doit en particulier produire toutes les pièces justificatives et autres documents requis (al. 1 lettre b). Certes, les autorités fiscales ne doivent pas substituer leur propre appréciation à celle de la direction commerciale de la société contribuable. Néanmoins, le contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite. En outre, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ses versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (Archives 56 p. 436/437 consid. 4a; cf. aussi Archives 60 p. 564/565 consid. 3).

### **E. 3**

a) En l'espèce, il est constant qu'en 1984/1985 la recourante a été mandatée par L. SA pour servir d'intermédiaire entre cette dernière et le groupe L. V. en vue de la négociation et de la conclusion d'un accord commercial. Le 30 janvier 1985, l'acceptation du BGE 119 Ib 431 S. 436 mandat a fait l'objet d'une confirmation écrite. Ayant exécuté sa prestation contractuelle, la recourante a adressé à L. SA deux factures établies respectivement les 16 avril et 4 septembre 1986 d'un montant total de 225'000 US\$ à titre d'honoraires, montant qui lui a été entièrement versé. Quelque temps après, la société recourante a rétrocédé 80% de cette somme, savoir 180'000 US\$, à F. Ltd. La recourante prétend avoir effectué ce versement en contrepartie de la prestation fournie par F. Ltd dans le cadre de l'accord commercial conclu entre L. SA et L. V. Elle allègue avoir sous-traité la plus grande partie du mandat qui lui a été confié par L. SA à la société anglaise qui a joué un rôle décisif dans la conclusion dudit accord. Or la recourante n'établit pas, ni ne rend vraisemblable que la prestation faite à F. Ltd soit commercialement justifiée, c'est-à-dire que cette dernière société ait réellement fait une prestation en retour, par exemple en exécution d'un éventuel contrat passé entre P. SA et F. Ltd. En effet, on ne trouve aucune trace dans le dossier d'une pièce probante (par exemple: contrat de sous-traitance, correspondance, factures, etc.) démontrant que F. Ltd a véritablement entretenu des relations contractuelles avec la société recourante. Ni la lettre du 30 janvier 1985 par laquelle la recourante a confirmé à L. SA qu'elle acceptait son mandat, ni les factures adressées à cette dernière société ne font allusion à une quelconque sous-traitance de services à F. Ltd. La recourante invoque certes une lettre de F. Ltd du 9 octobre 1990 où L. U. (qui est le propriétaire à la fois de L. SA et de F. Ltd) déclare qu'il a entrepris de nombreuses démarches en vue de la conclusion de l'accord commercial en cause. Mais cette pièce est sujette à caution: non seulement elle est postérieure à la prestation faite à F. Ltd par la recourante, mais encore elle émane du bénéficiaire de ladite prestation. Quoi qu'il en soit, cette lettre ne donne aucun renseignement sur la date de conclusion, la durée, la nature et l'objet d'un éventuel contrat de sous-traitance passé entre la recourante et F. Ltd. b) Cela étant, il est vrai que, comme le souligne la recourante, la preuve directe que la prestation ait été faite à un actionnaire ou à une personne proche de la société n'a pas été apportée. En effet, il ressort du dossier que ni F. Ltd ni L. U. ne sont - du moins formellement - actionnaires de P. SA. Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale est cependant en droit de présumer que la prestation a été

faite à un actionnaire ou à une personne le touchant de près, lorsque cette conclusion s'impose impérativement et qu'aucune autre explication du déroulement de l'opération insolite ne peut être trouvée (ATF 115 BGE 119 Ib 431 S. 437 Ib 279 consid. 9b; Archives 61 p. 543 consid. 4). Tel est le cas en l'espèce. L'Administration fédérale des contributions était donc fondée à admettre que la somme de 180'000 US\$ versée à F. Ltd était finalement parvenue en mains de l'actionnaire ou d'une autre personne proche de P. SA. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, il apparaît que ce versement a pour véritable cause les étroites relations économiques ou personnelles entre la recourante et le bénéficiaire de la prestation. Les conditions pour soumettre ce versement à l'impôt anticipé sont donc réunies, le caractère insolite de cette prestation ne pouvant du reste échapper aux organes de la société recourante. Peu importe enfin que cette construction juridique insolite ait pour but d'éviter des impôts étrangers (en particulier espagnols) ou suisses.

#### **E. 4**

Reste encore à examiner si la recourante a droit à être mise au bénéfice de la pratique dite des 50%, comme cela a été proposé dans un premier temps par l'Administration fédérale des contributions dans sa taxation du 20 septembre 1990. La pratique dite des 50% - applicable aux sociétés de domicile et de facturation - est une solution de compromis: elle autorise la société en question à céder à son actionnaire 50% du bénéfice brut, la société contribuable étant dispensée d'apporter la preuve que le versement effectué constitue une charge justifiée par l'usage commercial. Autrement dit, les frais d'acquisition du revenu déductibles sont fixés de manière forfaitaire. L'autorité fiscale admet que 50% du bénéfice brut puisse être versé à l'étranger sans exiger des pièces justificatives ou des explications particulières. Par ailleurs, cette pratique vise à assurer l'égalité de traitement entre les différentes sociétés de domicile ou de facturation (W. ROBERT PFUND, Verrechnungssteuer, Partie I, Bâle 1971, n. 3.66 ad art. 4 al. 1 let. b, p. 126; CONRAD STOCKAR/HANS PETER HOCHREUTENER, Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Partie II, vol. 2, nos 113 et 148 ad art. 4 al. 1 let. b LIA; CONRAD STOCKAR, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2e éd., Bâle 1993, cas n. 48, p. 133 ss). Liée par le principe de la légalité, l'autorité fiscale ne peut - sans base légale - conclure avec le contribuable des conventions ayant des effets contractuels analogues à ceux du droit privé. En revanche, elle peut faire au contribuable des propositions raisonnables dans le cadre de la procédure visant à estimer les éléments imposables, lorsque ceux-ci sont difficilement déterminables et que l'on ne peut pas exiger du contribuable des pièces justificatives plus précises; encore faut-il que BGE 119 Ib 431 S. 438 l'autorité respecte le principe de l'égalité de traitement (Archives 39 p. 33 ss). En l'occurrence, le 20 septembre 1990, l'Administration fédérale des contributions a proposé à la recourante d'appliquer cette pratique, en précisant qu'elle n'était engagée par cette offre que si elle était acceptée. La recourante a refusé cette proposition et a contesté le principe même d'une imposition. La recourante n'ayant pas établi que la prestation faite à F. Ltd était justifiée par l'usage commercial, l'autorité fiscale a soumis le montant total de cette prestation à l'impôt anticipé. Indépendamment de la question de savoir si la recourante est une société de domicile à proprement parler, il y a lieu d'examiner d'office si la recourante peut bénéficier de cette pratique, quand bien même elle ne s'en est pas expressément prévalu dans l'acte de recours. La réponse est négative. En effet, l'autorité fiscale a proposé l'application de la pratique des 50% dans le but de simplifier la tâche de la recourante; celle-ci était libre d'accepter cette proposition ou, au contraire, d'apporter la preuve que la totalité de la prestation litigieuse constituait une charge justifiée par l'usage

commercial et, partant, d'échapper à toute imposition. Comme la recourante n'a pas réussi à apporter une telle preuve, l'autorité fiscale pouvait, sans violer les règles de la bonne foi, établir une nouvelle taxation qui ne tienne pas compte de la pratique des 50%. Celle-ci n'est en effet pas une pratique appliquée de manière systématique dans tous les cas où une société de domicile verse une somme d'argent à un actionnaire domicilié à l'étranger, mais bien un système destiné à simplifier la tâche du contribuable qui reste libre de l'accepter ou de le refuser, en apportant la preuve qui le placerait dans une situation plus favorable que celle résultant de l'application de la pratique des 50%.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.