

Leistungsbeziehungen zwischen Nahestehenden im Mehrwertsteuerrecht

Der Begriff der nahestehenden Personen ist im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen im Bereich der direkten Steuern (Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuer) entwickelt worden. Auch das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) enthält Regelungen, die die Leistungsbeziehungen zu eng verbundenen Personen regeln. Wir versuchen, Licht ins Dunkel zu bringen.



Michael Thomssen
Leiter Steuer-/
Rechtsabteilung, lic. iur. HSG,
dipl. Steuerexperte,
Mehrwertsteuerexperte FH,
CAS in internationaler MWST FH

1. Einleitende Bemerkungen

Leistungsbeziehungen zwischen Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen stehen oftmals im Fokus der Steuerbehörden. Hierbei wird regelmässig geprüft, ob diese Leistungen zu drittvergleichskonformen Bedingungen erbracht wurden (sog. «dealing at arm's length»). Im Bereich der direkten Steuern wurde hierfür der Begriff der nahestehenden Personen geprägt, der in der Praxis sehr weit ausgelegt wird. Im Mehrwertsteuergesetz wurde der Begriff der eng verbundenen Person eingeführt, was die Frage aufwirft, ob bei der Gestaltung von Leistungsentgelten bei der Mehrwertsteuer eine grössere «Flexibilität» besteht.

2. Massgebende Bestimmungen des MWSTG

Art. 3 Begriffe

Im Sinne dieses Gesetzes bedeuten:

[...]

c. Leistung: Die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie vom Gesetz wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt;

[...]

f. Entgelt: Vermögenswert, den der Empfänger oder die Empfängerin oder an seiner oder ihrer Stelle eine Drittperson für den Erhalt der Leistung aufwendet.

[...]

h. Eng verbundene Personen:

1. Die Inhaber und Inhaberinnen von mindestens 20% des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteili-

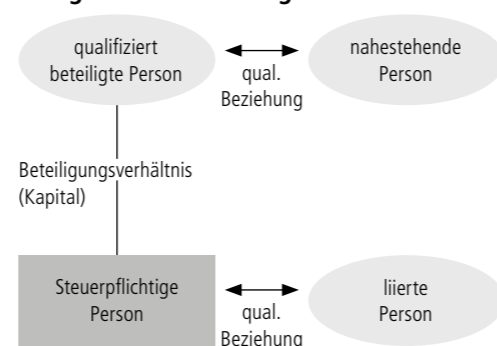
2. gung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehenden Personen.
2. Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht; nicht als eng verbundene Personen gelten Vorsorgeeinrichtungen.

Art. 24 Bemessungsgrundlage

[...]

- ² Bei Leistungen an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde.
- [...]

3. Massgebende Beziehungen



3.1 Nahestehende Personen im Bereich der direkten Steuern

Das Bundesgericht hat den Begriff der nahestehenden Personen namentlich im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen in einer reichhaltigen Rechtsprechung definiert. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts

ist eine geldwerte Leistung wie folgt zu charakterisieren¹:

1. wenn die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
2. wenn der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt,
3. wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs), und
4. wenn der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war.

Die vom Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung entwickelten Charaktermerkmale von geldwerten Leistung lassen erkennen, dass bei Vorliegen einer nicht drittvergleichskonformen Leistung der Umkehrschluss gezogen werden muss, dass die leistungsempfangende Person per se als nahestehend anzusehen ist, und zwar auch dann, wenn diese «nur» in einer qualifizierten Beziehung zur steuerpflichtigen Person steht. Dies bedeutet, dass auch die in der vorstehenden Grafik aufgeführten «liierten Personen» zum Kreis der nahestehenden Personen gehören und demnach Leistungsbeziehungen zu diesem Personenkreis drittvergleichskonform auszugestalten sind, um unliebsame Steuerfolgen unter dem Titel «geldwerte Leistung» zu vermeiden.

3.2 Nahestehende Personen im Bereich der Mehrwertsteuer

Gemäss Art. 24 Abs. 2 MWSTG gilt bei Leistungen an eng verbundene Personen als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Drittvergleichsgrundsatz). Die Regelung verweist in diesem Zusammenhang auf Art. 3 Bst. h MWSTG, welcher seinerseits qualifiziert beteiligte Personen und diesen nahestehende Personen umfasst (Ziff. 1) sowie Vereine und Stiftungen (Ziff.).

Gemäss dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut wäre somit nur bei den qualifiziert beteiligten Personen, diesen nahestehenden Personen und Vereinen und Stiftungen das Drittvergleichsentgelt massgebend. Der Kreis der sogenannten liierten Personen umfasst somit nur Vereine und Stiftungen. Daraus lässt sich der Schluss ziehen, dass im Bereich der Mehrwertsteuer der Kreis der liierten Personen enger auszulegen ist als bei den direkten Steuern.

4. Zusammenfassung

Die vorstehenden Ausführungen lassen den Schluss zu, dass der Drittvergleichsgrundsatz bei Leistungsbeziehungen zwischen steuerpflichtiger Person und nahestehenden/liierten Personen im Bereich der direkten Steuern umfassender ist als im Mehrwertsteuerrecht, sodass bei der Ausgestaltung der Leistungsentgelte bei der Mehrwertsteuer durchaus eine grössere «Flexibilität» angenommen werden kann.

Zu vermuten ist, dass bei Sachverhalten, bei denen Art. 3 Bst. h MWSTG in Verbindung mit Art. 24 Abs. 2 MWSTG nicht greift, der Vorgang durch die Steuerbehörden unter dem Aspekt der Steuerumgehung geprüft wird. Dies zumindest dann, wenn der Vorgang zu einem völlig unangemessenen Ergebnis führt.

¹ Vgl. hierzu auch BGE 2C_377/2014 / 2C_378/2014 vom 26. Mai 2015 E. 9.4; 2C_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 4.3).