

EDITORIAL**Liebe Leserin, lieber Leser**

Wenn Leistungen innerhalb Gruppengesellschaften oder an eng verbundene Personen weiterverrechnet werden, ist in der Praxis oft nicht ganz klar, wie diese Leistungen in Bezug auf die Mehrwertsteuer zu qualifizieren sind. Der erste Beitrag zeigt Ihnen auf, was Sie beachten müssen.

Liquidation, ob freiwillig oder im Rahmen eines Konkursverfahrens, gehört zur Realität. Wie wird bei solchen Transaktionen die Mehrwertsteuer gehandhabt? Der zweite Beitrag zeigt anhand konkreter Beispiele, wie Sie vorgehen müssen.

Die Mehrwertsteuer wird auf den Umsatz von einem Unternehmen erhoben. Aber auch auf bestimmte Aufwendungen muss MWST bezahlt werden. Diese Zahlung, als Bezugsteuer bezeichnet, geht in der Praxis oft vergessen. Im dritten Beitrag erfahren Sie, wann Sie Bezugsteuer zahlen müssen und wie diese bemessen wird.

Der Schweizer Zolltarif muss aufgrund der jüngsten Revision des international harmonisierten Warenzeichnisses der Weltzollorganisation angepasst werden. Damit wird für neue Produktkategorien eine präzisere und international einheitliche Tarifeinreihung möglich. Im vierten Beitrag finden Sie einen Überblick zu diesem Thema, sodass Sie für die Neuerungen gerüstet sind.

Ich wünsche Ihnen ein aufschlussreiches Lesevergnügen.

Sabine Bernhard, Redaktorin

WEITERVERRECHNUNG VON LEISTUNGEN AN ENG VERBUNDENE PERSONEN

Bei der Weiterverrechnung von Leistungen innerhalb von Gruppengesellschaften kommt immer wieder die Frage auf, wie diese mehrwertsteuerlich zu qualifizieren sind bzw. wie die Rechnungsstellung zu erfolgen hat. Viele vergessen dabei aber die Frage, zu welchem Wert die Leistungen eigentlich versteuert werden sollten.

■ Von Anita Machin und Florian Hanslik

Steuerbares Leistungsverhältnis und Entgelt

Der MWST unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, soweit das Gesetz keine Ausnahme vorsieht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). Bei der MWST-Pflicht steht der Austausch von Leistungen im Vordergrund. Dabei muss zwischen der Leistung (Lieferung oder Dienstleistung) und der Gegenleistung (Entgelt) ein innerer wirtschaftlicher Zusammenhang bzw. ein hinreichender Konnex bestehen. Das Entgelt bildet in der Regel auch die Bemessungsgrundlage der MWST: Die MWST wird grundsätzlich vom tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet. Zum Entgelt gehören namentlich auch der Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden (Art. 24 Abs. 1 MWSTG). Jedoch werden gemäss Art. 24 Abs. 6 Bst. b MWST Beträge, welche die steuerpflichtige Person vom Leistungsempfänger als Erstattung der in dessen Namen und für dessen Rechnung getätigten Auslagen erhält, nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, sofern diese gesondert ausgewiesen werden (durchlaufende Posten). Tritt die steuerpflichtige Person nämlich lediglich als Vermittler auf, ist sie nicht in die Leistungskette eingebunden. Die weiterverrechneten Leistungen

können folglich auch nicht Entgeltcharakter haben.

Von diesem Grundsatz, dass das tatsächlich empfangene Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der MWST herangezogen wird, sieht Art. 24 Abs. 2 MWST eine Ausnahme für Leistungen an eng verbundene Personen vor.

MWST-Bemessung bei Leistungen an eng verbundene Personen

Eng verbundene Personen sind nach Art. 3 Bst. h MWSTG:

- die Inhaber von mindestens 20% des Stamm- oder Grundkapitals eines Unternehmens oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihnen nahestehende Personen; als Letztere gelten Personen, welche zum Beteiligungsinhaber in einem besonderen persönlichen (z.B. verwandtschaftlichen) oder wirtschaftlichen Verhältnis stehen, beispielsweise Familienangehörige oder Schwesterngesellschaften;
- Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht (Ausnahme: Vorsorgeeinrichtungen).

Werden Leistungen an eng verbundene Personen erbracht, richtet sich die Steuerbemessung nach Art. 24



Abs. 2 MWSTG, wonach als Entgelt jener Wert gilt, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Diese Bestimmung entspricht dem im Steuerrecht bekannten Grundsatz des Drittvergleichs (sog. Dealing at arm's length). Wird eine Leistung an eine eng verbundene Person zu einem Vorzugspreis erbracht, wird für die Berechnung der MWST eine andere (höhere) Bemessungsgrundlage herangezogen. Die Leistung wird in diesem Fall auf den Wert korrigiert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Verkehrswert bzw. Marktwert). Ein branchenüblicher Rabatt, der auch Dritten gegenüber gewährt wird, gilt nicht als Vorzugspreis.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist von der Entgeltlichkeit und von einem mehrwertsteuerlichen Leistungsaustauschverhältnis auch dann auszugehen, wenn zwar überhaupt kein Entgelt bezeichnet und bezahlt wird, die Leistung, die an eine eng verbundene Person erbracht wird, jedoch üblicherweise nur gegen Entgelt erhältlich ist.¹ Meist kann der Drittpreis nur annäherungsweise be-

stimmt werden. Um diesen zu ermitteln, können die Methoden, die bei den direkten Steuern Anwendung finden, herangezogen werden (z.B. Kostenaufschlags-, Preisvergleichs- oder Wiederverkaufspreismethode).²

Urteil des Bundesverwaltungsgerichts

Ende letzten Jahres hatte das Bundesverwaltungsgericht einen Fall bezüglich Weiterverrechnung von Leistungen an nahestehende Personen zu beurteilen (Urteil A-2430/2019 vom 29. Dezember 2020). Im Rahmen einer MWST-Kontrolle bei der A AG stellte die ESTV unter anderem fest, dass die A AG die an die Tochtergesellschaft E AG «Kapitalkosten» ohne MWST in Rechnung stellte. Die A AG argumentierte diesbezüglich, dass ihre Vorleistungen teilweise durch Fremdkapital finanziert wurden. Um dieser Tatsache Rechnung zu tragen, habe sie für die Vorleistungen Kapitalkosten zu einem Zinssatz von 3,75% für die Periode zwischen der Begleichung der Rechnung durch die A AG und dem Verkauf der Vorleistungen an die E AG berechnet

und der E AG in Rechnung gestellt, um die E AG so zu stellen, als wenn sie von der A AG für die eigene Finanzierung der Vorleistungen ein Darlehen erhalten und für dieses Zinsen bezahlt hätte; somit liege nach Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG eine von der Steuer ausgenommene Leistung vor. Diese Meinung teilte das Bundesverwaltungsgericht nicht, da eine isolierte Fakturierung von Kapitalkosten wirtschaftlich keinen sinnvollen Zweck erfülle. Die Verrechnung der Kapitalkosten sei unteilbar mit den damit finanzierten Vorleistungen verbunden. Aus diesem Grund würden diese das steuerliche Schicksal der übrigen Vorleistungen teilen und seien vorliegend somit zum Normalsatz steuerbar.

Des Weiteren stellte die A AG «Bau-Nebenkosten» zu einem MWST-Satz von 7,8% (statt 8%) der E AG in Rechnung. Die A AG führte aus, den geringeren (rein rechnerischen) MWST-Satz verwendet zu haben, da gewisse von ihr bezogene Leistungen nicht oder zu einem tieferen Satz steuerbar gewesen seien. Nach Meinung der A AG gelte, dass infolge der reinen Weiterverrechnung dieser Kosten die mehrwertsteuerliche

² Vgl. BGE 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020, E. 5.2.3; BGE 2C_495/2017 und 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019, E. 7.2.2.

¹ BGE 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020, E. 3.2.2.

Qualifikation der einzelnen Leistungen beim Bezug auch massgebend für die Weiterverrechnung an die Tochtergesellschaft E AG sei. Das Bundesverwaltungsgericht führte hingegen aus, dass die Bau-Nebenkosten im vorliegenden Fall Bestandteil einer steuerbaren Gesamtleistung seien, weshalb diese auch zum Normalsatz zu versteuern seien.

Urteil des Bundesgerichts

Im Bundesgerichtsurteil 2C_443/2020 vom 8. Oktober 2020 ging die Bemessung und Steuerberechnung auf Leistungen an eng verbundene Personen noch weiter, denn der ESTV lagen in diesem Fall keine Unterlagen wie Rechnungen oder Verträge vor, welche eine Leistung darlegen konnten. Gemäss Sachverhalt setzte die ESTV im Rahmen einer MWST-Kontrolle bei der A GmbH (Architekturbüro) eine Steuerforderung fest. Das Architekturbüro handelt durch seine beiden Gesellschafter B und C, welche zugleich je einzige Geschäftsführer der D GmbH bzw. der E GmbH sind. Die ESTV begründete ihre Steuerforderung durch nicht verbuchte und nicht versteuerte Leistungen der A GmbH an die zwei eng verbundenen Gesellschaften D GmbH und E GmbH. Die Nachforderung berechnete sie basierend auf den von den Gesellschaften ausgewiesenen Umsätzen abzüglich einer Gewinnmarge von 10%. Zur Bemessung des Drittpreises hat die ESTV somit die Wiederverkaufspreismethode verwendet.

Bis vor Bundesgericht argumentierte die A GmbH einerseits, dass die ESTV keine Unterlagen vorweisen könne, welche eine Leistung der A GmbH an die D GmbH und die E GmbH darlegten. Andererseits beanstandete die A GmbH eine falsche Auslegung und Anwendung des Art. 24 Abs. 2 MWSTG, denn die Verwendung der Wiederverkaufspreismethode mache vorliegend keinen Sinn und entspräche nicht den Richtlinien der OECD.

Das Bundesgericht erachtete die Beschwerde als unbegründet und wies sie ab. Laut Bundesgericht stelle bei fehlenden detaillierten Unterlagen die Wiederverkaufspreismethode oftmals die einzige praktikable Methode zur Bestimmung des Werts einer Leistung unter eng verbundenen Personen dar. Welche Tragweite der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie zukomme, könne vorliegend offenbleiben. Die ESTV habe zu Recht von den Umsätzen der beiden Gesellschaften D GmbH und E GmbH eine Gewinnmarge von 10% abgezogen und auf der Differenz die Steuer berechnet.

Pro Memoria: direkte Stellvertretung

Tritt eine steuerpflichtige Person nach aussen als direkte Stellvertreterin auf, d.h., sie handelt in fremdem Namen und für fremde Rechnung, dann gilt sie nicht als Leistungserbringerin. Wenn sie in diesem Fall die Kosten an die vertretene Person ohne Zuschlag weiterverrechnet, hat sie darauf keine MWST zu berechnen, sofern sie die Kosten gesondert ausweist. Mit anderen Worten: Die Erstattung der getätigten Auslagen werden – gestützt auf Art. 24. Abs. 6 Bst. b MWSTG – nicht in die Bemessungsgrundlage der MWST einbezogen. Es handelt sich lediglich um durchlaufende Posten.

Damit aus Sicht der MWST eine direkte Stellvertretung vorliegt, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein (Art. 20 Abs. 2 MWSTG):

- Der Stellvertreter ist durch die vertretene Person gehörig bevollmächtigt.
- Der Stellvertreter gibt dem Leistungsempfänger ausdrücklich bekannt, dass er in fremdem Namen handelt und keine eigenen Leistungen erbringt und kein Risiko trägt. Das Vertretungsverhältnis kann sich aber auch aus den Umständen ergeben.

- Der Stellvertreter kann den Nachweis erbringen, dass er als Vertreter handelt.
- Die vertretene Person ist für die ESTV ersichtlich, d.h., der Stellvertreter gibt der ESTV die Identität der vertretenen Person bekannt.

Fazit

Bei der Weiterverrechnung von Leistungen ist zunächst zu klären, ob die Rechnungsstellung an eine eng verbundene Person erfolgt. Falls dies zutrifft, sollte das fakturierte Entgelt mit dem Drittpreis der erbrachten Leistungen (Marktwert) verglichen werden. Liegt der Drittpreis höher, ist dieser als Bemessungsgrundlage für die MWST-Berechnung bzw. -Deklaration heranzuziehen.

Weiter ist die Frage zu klären, ob allenfalls ein direktes Stellvertretungsverhältnis vorliegt; in diesem Fall wäre auf den weiterverrechneten Leistungen keine MWST zu berechnen. Vorsicht ist jedoch geboten, wenn die Vorleistungen im Rahmen eines Gesamtprojekts bezogen und weiterverrechnet werden. Stellen die Auslagen nämlich Bestandteil einer steuerbaren Gesamtleistung dar, ist der Ersatz dieser Kosten auch zu versteuern. In solchen Fällen sollte deshalb genau geprüft werden, ob nun die MWST korrekt, in der richtigen Höhe und gestützt auf die richtige Bemessungsgrundlage in Rechnung gestellt wird.

AUTOREN



Anita Machin, MLaw, dipl. Steuerexpertin, ist seit über 13 Jahren in der Steuerberatung tätig und spezialisierte sich im Bereich der indirekten Steuern (MWST und Zollrecht). Sie ist Partnerin bei der VATastic AG in Zürich.



Florian Hanslik, LL.M., DAS in MWST, war am Europa Institut an der Universität Zürich, im Europäischen Parlament in Brüssel (Belgien) und in der Österreichischen Wirtschaftskammer in Wien tätig, bevor er vor über 15 Jahren in das Fachgebiet der indirekten Steuern wechselte. Er ist Partner bei der VATastic AG in Zürich.