

# Neue MWST-Praxis bei Sanierungsbeiträgen und sonstigen Zuschüssen

## Überblick über die wesentlichen und positiven Neuerungen im überarbeiteten MB Nr. 23

Im Ende Juli 2002 erschienenen «Merkblatt Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall» hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) erstmals ihre Verwaltungspraxis betreffend die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen veröffentlicht. In der Literatur wie auch in der Wirtschaft wurde das Merkblatt mitunter heftig kritisiert. Insbesondere die Vorsteuerkürzung (VK) im Zusammenhang mit Gesellschafterbeiträgen, Rangrücktritten und der Gewährung von Zinsvorteilen ist auf Unverständnis gestossen. Nach knapp einem Jahr hat die ESTV ihre Verwaltungspraxis durch eine überarbeitete Neuauflage mit dem Titel «Merkblatt Nr. 23 betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall» ersetzt. Bei der Lektüre darf mit Genugtuung festgestellt werden, dass die ESTV der Kritik in einigen Punkten Rechnung getragen und den Spendenbegriff enger ausgelegt hat. Der Beitrag gibt einen Überblick über die wesentlichen Neuerungen.

### 1. Einleitende Bemerkungen

Erhält ein steuerpflichtiges Unternehmen Beiträge bzw. Zuschüsse ohne Entgeltscharakter, so gilt es jeweils zu prüfen, ob es sich um rückzahlbare Forderungen und Sanierungsbeiträge [1] oder um Spenden [2], Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand [3] handelt. Diese Unterscheidung ist deshalb von grosser Bedeutung, weil der Erhalt von Spenden, Subventionen und anderen Beiträgen der öffentlichen Hand – im Gegensatz zum Erhalt von rückzahlbaren Forderungen und Sanierungsbeiträgen – beim Empfänger zu einer Vorsteuerkürzung und damit zu einer definitiven Steuerbelastung führt [4]. Betreffend die Abgrenzung der Subventionen,

Spenden und Sanierungsbeiträge wird auf die allgemeinen Ausführungen in dem vor einem Jahr erschienenen Beitrag «Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen» im «Schweizer Treuhänder» verwiesen [5].

### 2. Geltung des neuen MB

#### 2.1 Im Allgemeinen

Wie bereits der Titel besagt, findet das neue «Merkblatt Nr. 23 betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall» (im Folgenden neu-MB Nr. 23 genannt) – im Unterschied zum alten «Merkblatt Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall» (im Folgenden alt-MB Nr. 23 genannt) – nicht nur Anwendung auf Zuschüsse, die im Rahmen einer Sanierung geleistet werden. Vielmehr wird darin auch geregelt, unter welchen Voraussetzungen Beiträge bzw. Zuschüsse, die ausserhalb einer Sanierung geleistet werden, als Spende zu qualifizieren sind und dementsprechend zu einer Vorsteuerkürzung führen.

#### 2.2 Inkrafttreten

In zeitlicher Hinsicht gilt das neu-MB Nr. 23 ab dem 1. Juli 2003 [6]. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die ESTV Sanierungsfälle, welche sich vor dem 1. Juli 2003 zugetragen haben und vorbehaltlos abgerechnet wurden, nach dem alt-MB Nr. 23 beurteilen wird, welches Ende Juli 2002 erschienen ist. Mit der vorbehaltlosen Bezahlung der deklarierten Steuer bekundet der Steuerpflichtige seinen Willen, sich der zur Zeit der Zahlung geltenden Praxis zu unterziehen, und seinen endgültigen Verzicht, einen Entscheid über die Steuerschuld zu verlangen.

Hingegen gelangt der Steuerpflichtige in den Genuss einer rückwirkenden Anwendung der neuen (milderen) Praxis, wenn er die im alt-MB Nr. 23 festgelegte Praxis nicht anerkennt hat und sein Fall deshalb noch pendent ist. Hierfür ist grundsätzlich erforderlich, dass er die Steuerschuld bestritten und einen Entscheid verlangt hat oder bei der Zahlung (zwecks Vermeidung der Verzugszinspflicht oder einer Sicherstellung der Forderung) durch einen Vorbehalt zum Ausdruck gebracht hat, dass er die Schuld nicht anerkenne und einen Entscheid darüber verlange.

#### 2.3 Fehlen eines Leistungsaustauschs

Gemäss dem neu-MB Nr. 23 gilt es – wie bis anhin –, in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der Beitrag bzw. Zuschuss im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgerichtet wird. Ein Leistungsaustausch im Sinne des Art. 5 MWSTG liegt vor, wenn Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gegen Entgelt erbracht werden [7].

Bei Vorliegen eines Leistungsaustauschs stellt der «unechte Zuschuss»



Felix Geiger, lic. iur., Rechtsanwalt;  
Inhaber VAT Consulting AG, Basel  
felix.geiger@vat-consulting.ch

das Entgelt bzw. Teil des Entgelts für die vom Beitragsempfänger erbrachte Leistung dar. In der Folge findet das neu-MB Nr. 23 keine Anwendung [8].

### 3. Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen und sonstigen Zuschüssen

Sind die allgemeinen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit des neu-MB Nr. 23 gegeben, so muss in einem nächsten Schritt geprüft werden, ob die Beiträge bzw. Zuschüsse im Rahmen einer Sanierung geleistet werden oder nicht.

#### 3.1 Beiträge ausserhalb Sanierung

Bei Beiträgen, die ausserhalb einer Sanierung gewährt werden, gilt es zu unterscheiden, ob es sich beim Beitragsgeber um einen Gesellschafter oder einen Dritten handelt (vgl. *Abbildung 1*).

#### 3.1.1 Gesellschafterbeiträge

##### 3.1.1.1 AG, GmbH, Genossenschaft

Bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Gesellschafterbeiträgen, die ausserhalb einer Sanierung geleistet werden, darf festgestellt werden, dass die ESTV eine für die betroffenen Unternehmen akzeptable Regelung getroffen hat. Neu gelten Gesellschafterbeiträge nicht mehr als Spende, unabhängig davon, ob sie im Rahmen einer Sanierung geleistet werden oder nicht. Massgeblich ist einzig und allein, dass

- a) es sich beim Zuschussgeber um einen an der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft direkt Beteiligten handelt und
- b) die Gewährung des Gesellschafterbeitrags geschäftsmässig/kaufmännisch begründet ist.

Im alt-MB Nr. 23 hatte die ESTV noch verlangt, dass eine Mehrheit der Gesellschafter bzw. Genossenschafter einen Beitrag leisten muss oder aber

die Gesellschafter, welche einen Zuschuss gewähren, gemeinsam eine Kapitalbeteiligung von mehr als 20% halten müssen. Anderenfalls führten der Erhalt von A-fonds-perdu-Beiträgen oder Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung.

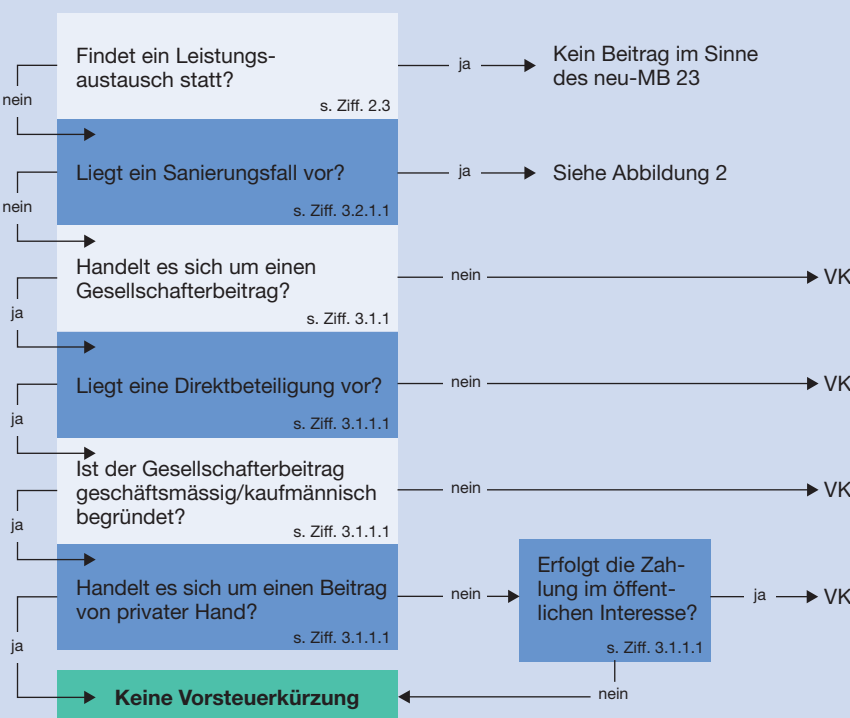
Als Gesellschafterbeiträge gelten gemäss der nicht abschliessenden Aufzählung der ESTV Kapitaleinlagen, Aufgelder, A-fonds-perdu-Beiträge/Zuschüsse, Forderungsverzichte und Rangrücktritte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen sowie die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die seitens der Gesellschafter bzw. Genossenschafter an die Gesellschaft geleistet werden [9].

Mit den gewährten Erleichterungen hat die ESTV dem Umstand Rechnung getragen, dass Zuschüsse von Gesellschaftern in aller Regel nicht freiwillig ausgerichtet werden; vielmehr verspricht sich der Beitragszahler dadurch einen wirtschaftlichen Vorteil (Auf- bzw. Ausbau des Unternehmens, Werterhaltung der Beteiligung, Vermeidung eines Totalverlustes usw.). Anders verhält es sich lediglich in jenen Fällen, in denen das begünstigte Unternehmen langfristig nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet ist und somit auch in Zukunft auf Zuschüsse angewiesen sein wird. Gegebenenfalls handelt es sich bei den Gesellschafterbeiträgen um Spenden, d.h., der Beitragsempfänger hat seine Vorsteuern verhältnismässig zu kürzen.

#### Erfordernis der direkten Beteiligung

Damit ein Gesellschafterbeitrag vorliegt, muss der Zuschussgeber direkt an der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft beteiligt sein, d.h., er muss selber Gesellschafter/Genossenschafter der AG, GmbH bzw. Genossenschaft sein, welche den Zuschuss erhält. Wird die Beteiligung an der Gesellschaft, welche den Zuschuss erhält, lediglich indirekt (z.B. über eine Tochtergesellschaft) gehalten, so ist das Erfordernis der direkten Beteiligung nicht erfüllt. Folglich gelten solche Zuschüsse als Beiträge Dritter und haben eine Vorsteuerkür-

Abbildung 1  
Beiträge ausserhalb von Sanierungen bei der AG, GmbH und Genossenschaft



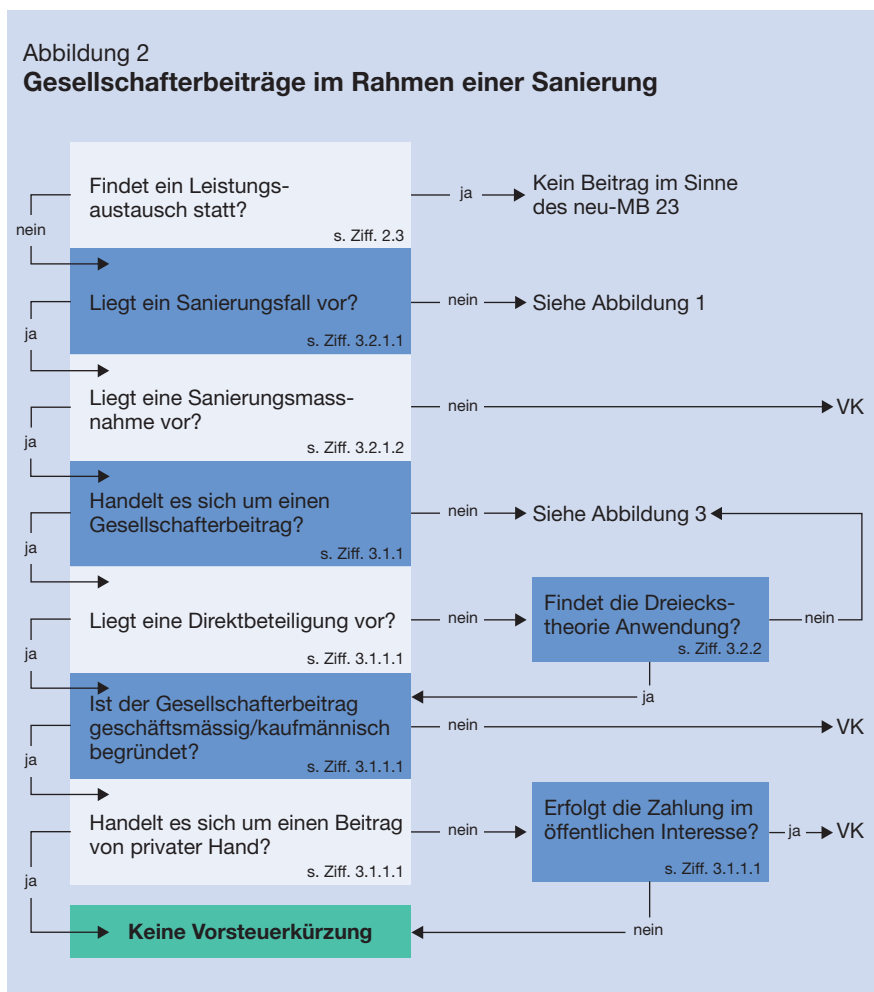
zung zur Folge (siehe dazu nachstehende Ziff. 3.1.2) [10].

Nach der hier vertretenen Auffassung sollte es jedoch keinen Unterschied machen, ob der Beitrag durch einen direkt Beteiligten (z.B. Beitrag der Mutter an die Tochter) oder einen indirekt Beteiligten (z.B. Beitrag der Grossmutter an die Enkelin) geleistet wird. In beiden Fällen dürfte nämlich der Zuschuss nicht freiwillig, sondern im Hinblick auf die Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils gewährt werden. Eine Lockerung der Verwaltungspraxis erscheint insbesondere in jenen Fällen angezeigt, in denen der Zuschussgeber die Gesellschaft, welche den Zuschuss erhält, unter einheitlicher Leitung zusammenfasst. Offenbar aus ähnlichen Überlegungen geht auch die ESTV davon aus, dass es sich – unabhängig von den Teilnehmungsverhältnissen – um einen Gesellschafterbeitrag handelt, wenn Sanierungsbeiträge innerhalb einer Mehrwertsteuergruppe geleistet werden (vgl. dazu nachstehende Ziff. 4.1).

*Geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit*

Damit ein Gesellschafterbeitrag nicht als Spende qualifiziert wird und somit zu einer Vorsteuerkürzung führt, verlangt die ESTV neu, dass dieser geschäftsmässig/kaufmännisch begründet ist. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn aufgrund von Unterlagen bzw. der gesamten Umstände (Bilanzen, Sanierungsbeschlüsse, Sanierungsübersichten, Planerfolgsrechnungen, Businessplänen usw.) im Zeitpunkt der Beitragsgewährung anzunehmen ist, dass ein Unternehmen unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine angemessene Rentabilität erzielen kann und in der Folge die geleisteten Kapitaleinlagen und Zuschüsse erhalten bleiben. Im Zweifelsfall können die für die Abklärung erforderlichen Unterlagen der ESTV zur Prüfung vorgelegt werden [11].

Sollte sich zu einem späteren Zeitpunkt herausstellen, dass die Prognosen zu optimistisch waren, so hat dies keine Umqualifizierung des früher gewährten Beitrags in eine Spende zur Folge, da die Beurteilung aufgrund der



zum Zeitpunkt der Beitragsgewährung herrschenden Verhältnisse zu erfolgen hat. Voraussetzung ist jedoch, dass die Prognosen aus damaliger Sicht auf realistischen Annahmen beruhen. Damit eine Prüfung ex tunc erfolgen kann, sind die entsprechenden Unterlagen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Buchungsbelege, Verträge, Beschlüsse, Verzichtvereinbarungen, Sanierungsübersichten, Sanierungspläne usw.) ordnungsgemäss aufzubewahren und ist der ESTV auf Verlangen vorzulegen (Art. 58 Abs. 2 MWSTG).

Bei Beiträgen der öffentlichen Hand geht die ESTV grundsätzlich davon aus, dass diese aus volkswirtschaftlichem, wissenschaftlichem, sozialpolitischem oder ähnlichem Interesse ausgerichtet werden. Gegebenenfalls handelt es sich um Subventionen, deren Erhalt beim Subventionsempfänger zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung nach Art. 38 Abs. 8 Satz 2

MWSTG führt. Anders verhält es sich hingegen in jenen Fällen, in denen die von der öffentlichen Hand ausgerichteten Beiträge geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind und sich aus dem Teilnehmungsverhältnis erklären lassen [12]. Gegebenenfalls greift keine Vorsteuerkürzung Platz. Nach der hier vertretenen Auffassung kommt dem zweiten Erfordernis, d. h. der Erklärbarkeit aus dem Teilnehmungsverhältnis, keine selbständige Bedeutung zu.

3.1.1.2 Übrige Gesellschaftsformen (einschliesslich Einzelfirma)

*Einzelfirma, einfache Gesellschaft, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft*

Bei einer Einzelfirma, einer einfachen Gesellschaft, einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ziehen die ausgerichteten Kapitaleinlagen des Inhabers bzw. der Gesellschafter keine verhältnismässige Vorsteuerkürzung nach

sich, sofern diese geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind [13].

## Verein

Zuschüsse von Vereinsmitgliedern, die freiwillig bezahlt werden, gelten regelmässig als Spenden. Demzufolge hat der Verein eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung vorzunehmen. Keine Spende liegt hingegen vor, wenn es sich dabei um einen statutarisch festgesetzten Mitgliederbeitrag oder um zusätzliches Entgelt für eine vom Verein erbrachte Leistung handelt [14].

## Stiftung

Werden einer Stiftung A-fonds-perdu-Beiträge ausgerichtet, so gelten diese immer als Spenden. Dasselbe gilt, wenn im Zusammenhang mit einem Darlehen ein Forderungsverzicht ausgesprochen oder eine Rangrücktrittserklärung abgegeben wird [15].

fänger zu einer Vorsteuerkürzung führen. Mit anderen Worten: Eine Begünstigungsabsicht des Beitragsgebers wird unterstellt. Lediglich bei Darlehen mit Rangrücktritt sieht die Verwaltungspraxis neu gewisse Erleichterungen vor, sofern es sich beim Darlehensnehmer um ein sog. Start-up-Unternehmen handelt (vgl. Ziff. 3.2.3.1). Handelt es sich beim Zuschussgeber um die öffentliche Hand, so liegt eine Subvention vor [17].

An dieser Stelle bleibt zu erwähnen, dass auch die Praxis im Zusammenhang mit der Gewährung von Darlehen zu Vorzugsbedingungen eine Änderung zugunsten der Steuerpflichtigen erfahren hat. Bis anhin wurde in einem solchen Fall immer eine Spende angenommen. Neu gelten spezielle Zinskonditionen auf Darlehen nicht mehr als Beiträge Dritter, welche eine Kürzung des Vorsteuerabzugs nach sich ziehen, sofern es sich beim Kreditgeber

waltungspraxis gegeben, wenn eine Überschuldung bzw. bei Kapitalgesellschaften eine Unterbilanz vorhanden ist, d.h. die Gesellschaft weder über offene noch über stille Reserven verfügt, über welche die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können [19].

Neu hat die ESTV die Begriffe «Überschuldung» und «Unterbilanz» wie folgt definiert: Bei Personengesellschaften liegt eine *Überschuldung* vor, wenn die vorhandenen Aktiven die Ansprüche der Gläubiger nicht mehr decken. Mit dieser Definition hat sich die ESTV an das geltende Aktienrecht angelehnt, welches für solche Fälle vorschreibt, dass der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen hat, sofern nicht Gesellschaftsgläubiger im Ausmass dieser Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten (s. Art. 725 Abs. 2 OR).

Bei Kapitalgesellschaften liegt gemäss Definition der ESTV eine *Unterbilanz* (sog. Verlustbilanz) vor, wenn die vorhandenen Aktiven zwar das Fremdkapital noch voll decken, jedoch das Gesellschaftskapital infolge Verlusts teilweise aufgezehrt ist. Mit anderen Worten: Es muss keine qualifizierte Unterbilanz *mit gesetzlichen Folgen* [20] gegeben sein, wo der Verwaltungsrat unverzüglich eine Generalversammlung einzuberufen und ihr Sanierungsmassnahmen zu beantragen hat (siehe Art. 725 Abs. 1 OR). Vielmehr genügt, dass nach Auflösung der offenen und/oder der stillen Reserven ein Verlustvortrag ausgewiesen wird [21].

Offen geblieben ist die Frage, wie es sich verhält, wenn nur ein Teil des von einem Dritten geleisteten Zuschusses für die Beseitigung der Unterbilanz benötigt wird. Nach Auffassung des Verfassers ist auch der überschüssende Betrag (sog. Sanierungsreserve) als Sanierungsbeitrag zu qualifizieren, sofern dieser zur Deckung künftig zu erwartender Verluste verwendet wird [22].

## 3.2.1.2 Vorliegen einer Sanierungsmassnahme

Damit ein Sanierungsbeitrag vorliegt, welcher beim Empfänger zu keiner

---

*«Unverständlich ist, dass die ESTV an ihrer Verwaltungspraxis festhält, wonach die Abgabe einer Rangrücktrittserklärung im Zusammenhang mit einem Darlehen eine Umqualifizierung des Darlehens in einen A-fonds-perdu-Beitrag bzw. Forderungsverzicht zur Folge hat.»*

---

## 3.1.2 Beiträge Dritter

Als Beiträge Dritter gelten gemäss der nicht abschliessenden Aufzählung der ESTV A-fonds-perdu-Beiträge/Zuschüsse, Forderungsverzichte und Rangrücktritte im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichten und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen sowie die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtzins, die von Dritten an Gesellschaften geleistet werden, an denen sie keine Beteiligungsrechte halten [16].

Werden ausserhalb einer Sanierung Beiträge der genannten Art geleistet, so handelt es sich grundsätzlich um Spenden, welche beim Beitragsemp-

um eine im Finanzbereich tätige Institution (insbesondere Banken) handelt. Damit wurde der in der Literatur geübten Kritik [18] zumindest teilweise Rechnung getragen.

## 3.2 Beiträge im Rahmen einer Sanierung

### 3.2.1 Allgemeine Voraussetzungen

#### 3.2.1.1 Vorliegen eines Sanierungsfalls

Die Annahme eines Sanierungsbeitrags setzt voraus, dass ein Sanierungsfall vorliegt. Ein solcher ist in Übereinstimmung mit der bisherigen Ver-



verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führt, müssen die Beiträge oder Forderungsverzichte tatsächlich der Gesundung des Unternehmens dienen und dessen Fortbestand gewährleisten. Zudem verlangt die ESTV neu, dass die Beiträge oder Forderungsverzichte auf die nachhaltige Wiederherstellung des Eigenkapitals gerichtet sein müssen. Mit anderen Worten: Es muss sich um aussergewöhnliche Massnahmen handeln, die der Bilanzsanierung dienen. Die Sanierung kann jedoch auch in mehreren Schritten erfolgen; gegebenenfalls müssen ein entsprechender Gesellschaftsbeschluss sowie ein Sanierungsplan vorgelegt werden können [23]. Kein Sanierungsbeitrag, sondern eine Spende liegt vor, wenn bereits im voraus feststeht, dass das Unternehmen auch in Zukunft auf Zuschüsse angewiesen sein wird.

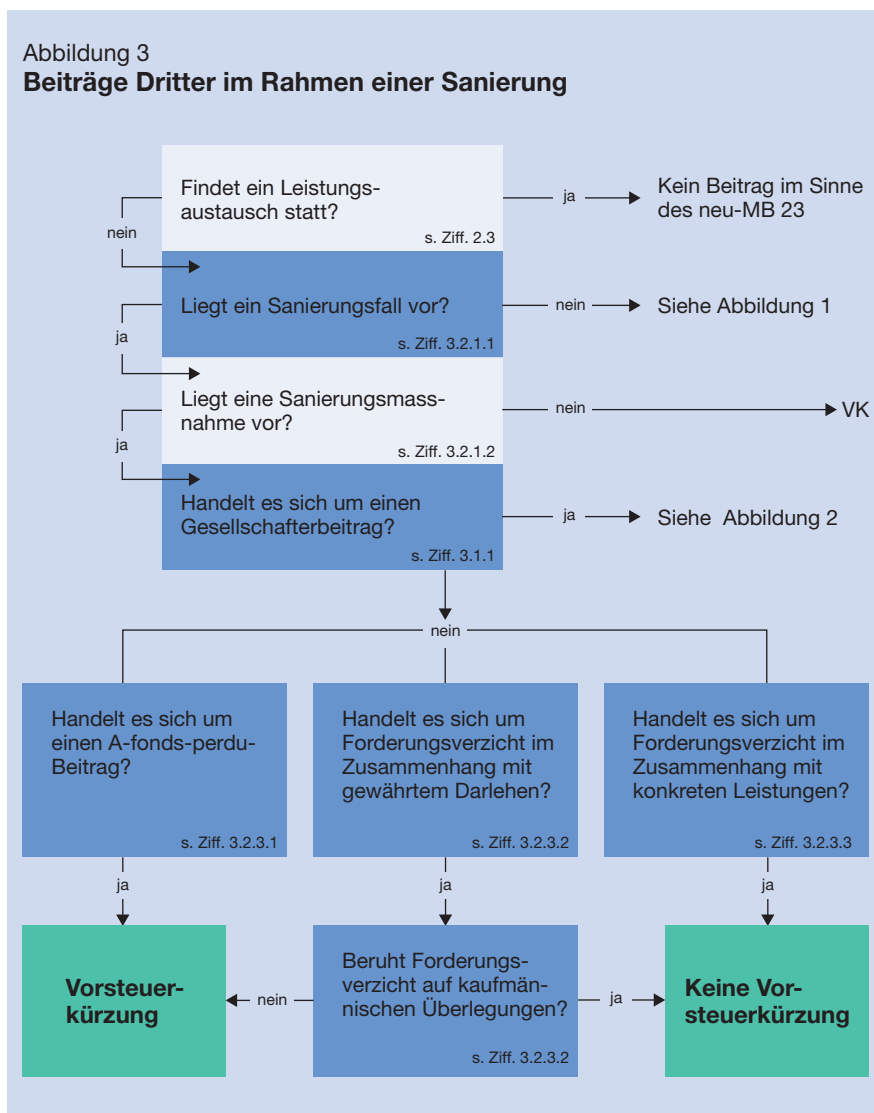
Die mit der Sanierung im Zusammenhang stehenden Unterlagen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Buchungsbelege, Verträge, Beschlüsse, Verzichtsvereinbarungen, Sanierungsübersichten, Sanierungspläne usw.) sind ordnungsgemäss aufzubewahren und der ESTV auf Verlangen vorzulegen.

3.2.2 Gesellschafterbeiträge

Werden im Rahmen einer Sanierung Gesellschafterbeiträge geleistet, so beurteilt sich die Frage, ob eine Vorsteuerkürzung Platz greift oder nicht, nach dem unter Ziff. 3.1.1 Gesagten (vgl. Abbildung 2).

In bezug auf das Erfordernis der direkten Beteiligung hat die ESTV jedoch eine Sonderregelung getroffen. Danach gelten auch Beiträge einer nicht direkt beteiligten Gesellschaft an eine zu sanierende Schwestergesellschaft bzw. nahestehende Gesellschaft als Gesellschafterbeiträge. Voraussetzung ist jedoch, dass letztere in Anwendung der Dreieckstheorie die Emissionsabgabe gemäss Art. 5 Abs. 2 Bst. a des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) [24] entrichtet hat oder dass ihr die Emissionsabgabe von der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben gemäss Art. 12 StG erlassen worden ist [25].

Abbildung 3  
Beiträge Dritter im Rahmen einer Sanierung



3.2.3 Beiträge Dritter (vgl. Abbildung 3)

3.2.3.1 A-fonds-perdu-Beiträge Dritter

A-fonds-perdu-Beiträge, die von Dritten geleistet werden, gelten wie bis anhin als Spenden. Handelt es sich beim Beitragszahler um die öffentliche Hand, so liegt eine Subvention vor [26].

Die Qualifikation der A-fonds-perdu-Beiträge Dritter als Spenden ist in jenen Fällen gerechtfertigt, in denen es sich beim Beitragszahler um eine Privatperson oder ein Unternehmen handelt, welches zum Beitragsempfänger keine Geschäftsbeziehungen unterhält. Anderenfalls kann nach Auffassung des Autors gleichwohl ein Sanierungsbeitrag vorliegen. Sinn und Zweck des A-fonds-perdu-Beitrags kann beispielsweise darin bestehen,

den Konkurs eines wichtigen Zulieferers und damit einhergehend einen Produktionsstillstand beim Beitragszahler abzuwenden. Es kommt hinzu, dass die Ausrichtung von A-fonds-perdu-Beiträgen durch gewinnorientierte Unternehmen immer wirtschaftlich motiviert ist.

Keine Änderung erfahren hat die mehrwertsteuerliche Behandlung von Rangrücktritten [27], obschon die diesbezügliche Verwaltungspraxis in der Literatur von verschiedener Seite kritisiert wurde [28]. Somit werden Darlehen Dritter, welche dem sanierungsbedürftigen Unternehmen unter gleichzeitiger Abgabe einer Rangrücktritts-erklärung gewährt werden, weiterhin – ungeachtet ihrer Verbuchung – in einen A-fonds-perdu-Beitrag umqualifiziert.

In einem solchen Fall geht die ESTV davon aus, dass das Darlehen nicht mehr zurückbezahlt wird. In der Folge hat der Beitragsempfänger seine Vorsteuern wegen Erhalts einer Spende zu kürzen, wobei auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Darlehensgewährung abzustellen ist. Eine Vorsteuerkürzung infolge eines allfälligen Zinsverzichts ist vorliegendenfalls bereits abgegolten.

Wird jedoch mittels geeigneter Unterlagen (z.B. Budget) glaubhaft nachgewiesen, dass der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann (sog. Gegenbeweis), so liegt

liegt, welche zu einer Vorsteuerkürzung führt, muss jedoch aufgrund der Geschäftserwartungen die Rückzahlung des Darlehens vorgesehen sein. Ebenfalls kein A-fonds-perdu-Beitrag liegt zudem vor, wenn aufgrund der Geschäftsplanung beabsichtigt ist, die im Zusammenhang mit einem Darlehen ausgesprochene Rangrücktrittserklärung zu einem späteren Zeitpunkt wieder aufzuheben [31].

### 3.2.3.2 Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit gewährten Darlehen

Verzichtet ein Dritter auf die Rückzahlung eines zu einem früheren Zeit-

Darlehens die Sanierungsbedürftigkeit des Darlehensnehmers bereits gegeben war. In der Folge wird der Forderungsverzicht einem A-fonds-perdu-Beitrag gleichgestellt (vgl. dazu vorstehende Ziff. 3.2.3.1). Der Darlehensnehmer hat jedoch die Möglichkeit, die Fiktion durch den Gegenbeweis umzustossen.

Handelt es sich beim Darlehensgeber um die öffentliche Hand, so gilt der Forderungsverzicht als Subvention und hat somit zwingend eine Vorsteuerkürzung zur Folge. Dem Verzicht auf die Rückzahlung eines Darlehens gleichgestellt sind jene Fälle, in denen die öffentliche Hand nachträglich eine Rangrücktrittserklärung abgibt. Letzterenfalls hat der Beitragsempfänger jedoch die Möglichkeit, den Gegenbeweis zu erbringen [32].

### 3.2.3.3 Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit konkreten Leistungen

Forderungsverzichte, die mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang stehen, gelten nicht als Spenden, sondern als Debitorenverluste; diese sind buchmässig zu belegen. Bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten kann der Leistungserbringer diese als Entgeltminderungen vom steuerbaren Umsatz abziehen. Das Gesagte gilt auch in jenen Fällen, in denen es sich beim Leistungserbringer um einen Gesellschafter oder Genossenschafter handelt [33].

Auf der anderen Seite hat das sanierungsbedürftige Unternehmen, welches die Leistungen bezogen hat, bei der Abrechnung nach vereinbarten Entgelten seinen Vorsteuerabzug im entsprechenden Umfang herabzusetzen (Art. 40 MWSTG).

## 4. Spezialfälle

### 4.1 Gruppenbesteuerung

Bis anhin hatte die Zugehörigkeit zu einer Mehrwertsteuergruppe grundsätzlich keinen Einfluss auf die Frage, ob eine Kürzung des Vorsteuerabzugs vorgenommen werden muss oder nicht. Neu gelten jedoch Beiträge, die im

---

*«Zusammenfassend darf festgestellt werden, dass das überarbeitete Merkblatt im Vergleich zur ursprünglichen Fassung wesentliche Verbesserungen enthält.»*

---

kein A-fonds-perdu-Beitrag vor. Hingegen führt ein allfälliger Zinsverzicht zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung [29]. Die Spende besteht vorliegendenfalls in dem gewährten Zinsvorteil; dieser berechnet sich anhand des Zinssatzes für Hypotheken des ersten Ranges bei derjenigen Bank, mit welcher der Empfänger (Darlehensnehmer) in regelmässiger Geschäftsbeziehung steht oder bei welcher er allenfalls Hypothekarschuldner ist [30].

Um der besonderen Situation von *Start-up-Unternehmen* Rechnung zu tragen, sieht die ESTV unter folgenden Voraussetzungen davon ab, Darlehen mit Rangrücktritt in A-fonds-perdu-Beiträge umzuqualifizieren:

Kein A-fonds-perdu-Beitrag, sondern eine rückzahlbare Schuld wird angenommen, wenn bereits vor Eintritt eines Sanierungsfalls davon auszugehen ist, dass dem Start-up-Unternehmen ein Darlehen mit Rangrücktritt gewährt werden muss. Zu welchem Zeitpunkt der Rangrücktritt ausgesprochen wird, spielt grundsätzlich keine Rolle. Damit keine Spende vor-

punkt gewährten Darlehens, so handelt es sich – wie bis anhin – um einen Sanierungsbeitrag, welcher keine Vorsteuerkürzung nach sich zieht, vorausgesetzt, der Forderungsverzicht beruht aus Sicht des Darlehensgebers auf *kaufmännischen Überlegungen*. Diese Bedingung ist erfüllt, wenn der Forderungsverzicht des Darlehensgebers der Vermeidung zusätzlicher Verluste oder der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung dient. Dem Verzicht auf die Rückzahlung eines gewährten Darlehens gleichgestellt wird – vorbehaltlich des Gegenbeweises – die nachträgliche Abgabe einer Rangrücktrittserklärung. In Abweichung von der bisherigen Praxis führen Zinsverzichte und -reduktionen nicht mehr zu einer Vorsteuerkürzung, vorausgesetzt, sie werden aus kaufmännischen Überlegungen ausgesprochen.

Hingegen ist in jenen Fällen eine Verschärfung der Verwaltungspraxis vorgesehen, in denen zwischen der Darlehensgewährung und dem Forderungsverzicht weniger als 12 Monate liegen. Gegebenenfalls nimmt die ESTV an, dass im Zeitpunkt der Gewährung des

Rahmen einer Sanierung von einem Gruppenmitglied geleistet werden, per definitionem als Sanierungsbeiträge, d.h., es greift keine Vorsteuerkürzung Platz. Ob der Beitragszahler eine Beteiligung an der zu sanierenden Gesellschaft hält oder nicht, spielt keine Rolle [34].

Anders verhält es sich hingegen, wenn die Beiträge ausserhalb einer Sanierung geleistet werden. Gegebenenfalls muss nach den allgemeinen Regeln, welche auf Beiträge ausserhalb einer Sanierung anwendbar sind (vgl. dazu vorstehende Ziff. 3.1), vorgegangen werden. Aufgrund des Umstandes, dass es sich aus mehrwertsteuerlicher Sicht beim Beitragszahler und Beitragsempfänger um ein und dasselbe Steuersubjekt handelt, hätte sich nach Auffassung des Autors auch hier der Verzicht auf eine Vorsteuerkürzung aufgedrängt.

#### **4.2 Vorsteuerkürzung/ Nutzungsänderung**

Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stehen (z.B. Leistungen eines Notars oder eines Beraters), berechtigen wie bis anhin nicht zum Vorsteuerabzug. Auch die Vorschriften über die Nutzungsänderung haben im neu-MB Nr. 23 keine Änderungen erfahren [35]. Es wird deshalb auf die Ausführungen in dem vor einem Jahr erschienenen Beitrag «Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen» im ST 10/02 verwiesen [36].

#### **5. Schlussfolgerungen**

Zusammenfassend darf festgestellt werden, dass das überarbeitete Merk-

blatt im Vergleich zur ursprünglichen Fassung wesentliche Verbesserungen enthält. So etwa wurde das neu-MB Nr. 23 besser strukturiert, was dem Steuerpflichtigen eine Orientierung und damit einhergehend eine korrekte Qualifikation der erhaltenen Beiträge wesentlich erleichtert. Aber auch in materieller Hinsicht enthält die Neuaufgabe des Merkblatts einige nennenswerte Verbesserungen, indem der unbestimmte Rechtsbegriff «Spende» enger ausgelegt wird. Damit kann vermieden werden, dass bei den betroffenen Unternehmen, welche sich bereits in einem Liquiditätsengpass befinden, zusätzlicher Finanzbedarf entsteht.

Gleichwohl enthält das neu-MB Nr. 23 noch verschiedene Regelungen, welche dem Umstand, dass es sich bei der Mehrwertsteuer um eine allgemeine Verbrauchssteuer handelt, deren Ziel

die Besteuerung der Einkommensverwendung des Endverbrauchers ist, zu wenig Rechnung trägt. So etwa sollte nach der hier vertretenen Auffassung ein Gesellschafterbeitrag nicht nur bei einer «direkten Beteiligung» angenommen werden, sondern auch in jenen Fällen, in denen der Beitragsgeber und der -empfänger zum gleichen Konzern gehören. Unverständlich ist zudem, dass die ESTV an ihrer Verwaltungspraxis festhält, wonach die Abgabe einer Rangrücktrittserklärung im Zusammenhang mit einem Darlehen eine Umqualifizierung des Darlehens in einen A-fonds-perdu-Beitrag bzw. Forderungsverzicht zur Folge hat. Es bleibt somit abzuwarten, ob das Bundesgericht die fragliche Verwaltungspraxis schützen wird oder nicht. 

- 13 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.3.1–2.3.3.
- 14 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.3.4.
- 15 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.3.5.
- 16 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.1.2.
- 17 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.4.
- 18 Vgl. Felix Geiger, a. a. O., S. 956.
- 19 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.1.
- 20 Eine solche liegt vor, wenn die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt ist.
- 21 Vgl. Loosli/Hirschi, Beiträge im Sanierungsfall, Steuer Revue 10/2002, S. 682.
- 22 Gl. M. Benno Frei, Vorsteuerkürzung bei Subventionen, Beiträgen der öffentlichen Hand, Spenden und Zuschüssen – auch bei Sanierungen?, Steuer Revue 7–8/2001, S. 495.
- 23 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.1.
- 24 SR 641.10.
- 25 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.2.
- 26 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.3.1.
- 27 Beim Rangrücktritt im Sinne des Art. 725 Abs. 2 OR handelt es sich um ein zweiseitiges

Rechtsgeschäft, das zwischen einem Gläubiger und einem Schuldner mit Bezug auf eine Forderung abgeschlossen wird. Darin verpflichtet sich der Gläubiger, im Ausmass der Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurückzutreten. Darüber hinaus stundet er seine Forderung, solange die Forderungen Dritter gegen die Gesellschaft nicht durch Aktiven vollständig gedeckt sind.

- 28 Vgl. Felix Geiger, a. a. O., S. 956; Rudolf Schumacher, Behandlung des Rangrücktritts bei der Mehrwertsteuer, ST 1–2/03, S. 94; Marc Niederöst, Die mehrwertsteuerrechtlichen Folgen eines Rangrücktritts, Steuer Revue 3/2003, S. 175 ff.
- 29 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.3.1.
- 30 neu-SB Nr. 6 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ziff. 1.2.3.5.
- 31 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.3.1.
- 32 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.3.2.
- 33 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.3.3.
- 34 neu-MB Nr. 23, Ziff. 3.4.
- 35 neu-MB Nr. 23, Ziff. 4.
- 36 Felix Geiger, a. a. O., S. 958 ff.

## Anmerkungen

- 1 Im Folgenden werden die Begriffe «rückzahlbare Forderung» und «Sanierungsbeitrag» verwendet, wenn der Beitrag bzw. Zuschuss ausserhalb eines Leistungsaustauschs entrichtet wird und beim Empfänger zu keiner verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führt.
- 2 Im Folgenden wird der Begriff «(echte) Spende» verwendet, wenn der Beitrag bzw. Zuschuss beim Empfänger eine verhältnismässige Vorsteuerkürzung zur Folge hat.
- 3 Gemäss geltender Praxis der ESTV liegen Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand vor, wenn diese von einem Gemeinwesen (z. B. Bund, Kanton, Gemeinde) ausgerichtet werden; zudem bedarf es einer gesetzlichen Grundlage, welche für den konkreten Fall eine Subventionierung vorsieht (MB Nr. 15 «Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand», Ziff. 3).
- 4 Gemäss Art. 38 Abs. 8 MWSTG hat der Steuerpflichtige seinen Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, soweit er Spenden erhält, die nicht einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können (Satz 1). Ebenso ist sein Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen, wenn er Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand erhält (Satz 2).
- 5 Felix Geiger, Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen – Überlegungen zum neuen Merkblatt Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall, ST 10/02, S. 952 f.
- 6 neu-MB Nr. 23, Ziff. 1.
- 7 Vgl. Felix Geiger, a. a. O., S. 953 f.
- 8 neu-MB Nr. 23, Ziff. 1.
- 9 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.1.1.
- 10 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.2.1.
- 11 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.1.3.
- 12 neu-MB Nr. 23, Ziff. 2.2.2.

## RESUME

# La pratique de la TVA en cas de contributions d'assainissement et autres subsides

Dans la Notice n° 23, «Contributions à des fins d'assainissement», parue fin juillet 2002, l'AFC a publié pour la première fois sa pratique administrative concernant le traitement TVA des contributions d'assainissement. La Notice a été sévèrement critiquée tant dans les ouvrages de référence que dans les milieux économiques. La déduction de l'impôt préalable en relation avec les contributions d'associés, les postpositions et l'octroi d'avantages de taux d'intérêts se sont heurtés à l'incompréhension.

Presque une année plus tard, l'AFC a remplacé sa pratique administrative par une édition remaniée avec pour titre: «Notice n° 23 Contributions des actionnaires et des associés, contribu-

tions de tiers et contributions à des fins d'assainissement» à la lecture de laquelle on peut constater avec satisfaction que l'AFC a tenu compte des critiques de certains points. On constate également que la nouvelle Notice est mieux structurée; elle est donc une information pour le contribuable et lui permet de qualifier correctement les contributions obtenues. Sur le plan matériel, la nouvelle édition contient quelques améliorations notables. Notamment la notion juridique imprécise de «don» est expliquée plus en détail. On évite ainsi que les entreprises se trouvant dans des difficultés de liquidités ne soient confrontées à des besoins financiers supplémentaires.

FG/AFB