

Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht

Anmerkungen zur neueren Verwaltungspraxis

Ivo P. Baumgartner, Dr. oec. publ. und dipl. Steuerexperte*

Inhalt

1	Einleitung
2	Das helvetische Zuschusskonzept
2.1	Zum Zuschussbegriff
2.2	Grundzüge des Zuschusskonzeptes
2.3	Subventionen
2.4	Spenden
3	Kapitaleinlagen und Zuschüsse
3.1	Begriffliches
3.1.1	Gesellschafterbeiträge
3.1.2	Beiträge Dritter
3.1.3	Sanierungsfall und Sanierungsmassnahmen
3.1.4	Geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit
3.2	Kapitaleinlagen und Zuschüsse von Beteiligten und Nahestehenden
3.2.1	Beteiligte
3.2.1.1	Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
3.2.1.2	Einzelunternehmen
3.2.1.3	Personengesellschaften
3.2.2	Nahestehende
3.2.3	Vereinsmitglieder
3.2.4	Stifter
3.3	Zuschüsse von (echten) Dritten
3.3.1	Grundsatz
3.3.2	A-fonds-perdu-Beiträge
3.3.3	Forderungsverzichte
3.4	Spezialfragen
3.4.1	Rangrücktritte
3.4.2	Gruppenbesteuerung
3.4.3	Nutzungsänderung
4	Leistungsentgelt
4.1	Forderungsverzichte
4.2	Nicht marktkonforme Leistungen
5	Zeitlicher Geltungsbereich der Praxis
6	Schlussbetrachtung
	Literatur
	Materialien

1 Einleitung

Bereits unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)¹ hat sich die Eidg. Steuerverwaltung im Rahmen der Beurteilung von Einzelfällen mit dem Thema der Kapitaleinlagen und Zuschüsse seitens nichtstaatlicher Unternehmer und Nichtsteuerpflichtiger befasst. Dabei hat sie sich stark an Überlegungen zu den in der Mehrwertsteuerverordnung ausdrücklich geregelten Subventionen und die davon abgeleitete Rechtsprechung zu den Spenden angelehnt.

Im Rahmen der Festlegung der Verwaltungspraxis zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)², in welchem bezüglich der Vorsteuerabzugskürzung eine Gleichstellung von Spenden und Subventionen definiert ist, hat die Eidg. Steuerverwaltung in ihren Veröffentlichungen zu einzelnen Aspekten Stellung genommen³. Nicht behandelt wurden namentlich Zuschüsse im Rahmen von Sanierungen. Die Verwaltung hat sich diesbezüglich darauf beschränkt, die Steuerpflichtigen aufzufordern, bei solchen Vorgängen mit ihr Kontakt aufzunehmen⁴. Zu diesem Zeitpunkt beschränkte sich die Eidg. Steuerverwaltung auf die Behandlung von Einzelfällen; eine eigentliche Praxis war noch im Entstehen begriffen.

Nicht zuletzt aufgrund der Verschlechterung der Wirtschaftslage haben sich die Sanierungsfälle gehäuft, und die ersten Signale bezüglich der Richtung, welche die Verwaltungspraxis eingeschlagen hatte⁵, haben Steuerpflichtige wie Berater verunsichert. So war den Steuerpflichtigen bis zur Veröffentlichung des Merkblattes Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall (aMB23) am 31. Juli 2002 die diesbezügliche Verwaltungspraxis

1 Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (MWSTV; AS 1994 1464 und nachfolgende Änderungen).

2 Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20).

3 Relevant sind namentlich SB05 Ziff. 9.6, SB06 Ziff. 1.1.4, Ziff. 1.2.2 und Ziff. 1.2.3.5 sowie MB15.

4 SB06 Ziff. 1.2.3.5 in fine.

5 So der Beitrag von FREI, StR 2001, 492 ff.

* Partner, Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

«nicht klar bekannt»⁶. Das lange Zeit angekündigte Merkblatt Nr. 23 erwies sich eher als eine kochbuchartige Zusammenstellung von Antworten zu Einzelfragen und stiess in der Literatur auf teilweise heftige Kritik⁷. Im Zentrum der Aufmerksamkeit standen Einzelfragen, wie die Behandlung von Rangrücktritten. Bei dieser Veröffentlichung kommt der Eindruck auf, dass die Verwaltung, aus einem gewissen Zeitdruck heraus oder aufgrund unterschiedlicher Ansichten, einzig überspitzte Fälle im Blickfeld hatte, ohne ein durchdachtes Konzept. So sind wichtige Teilaspekte – wie etwa Zuschüsse bei nicht sanierungsbedürftigen Unternehmen – ausdrücklich aus dem Regelungsbereich des Merkblattes ausgeklammert worden. Dennoch ist die Veröffentlichung des Merkblattes von grossem Nutzen gewesen, indem die Verwaltung den Steuerpflichtigen ein Instrument zur Beurteilung der darin angesprochenen Tatbestände zur Verfügung gestellt hat.

Knapp ein Jahr nach der Veröffentlichung des Merkblattes Nr. 23 hat die Eidg. Steuerverwaltung am 1. Juli 2003 das neugefasste Merkblatt Nr. 23 (nMB23) veröffentlicht. Neben einer Ausweitung des sachlichen Geltungsbereiches ist auch eine grundlegende Neustrukturierung und Systematisierung der behandelten Tatbestände vorgenommen worden, was auch dessen Lesbarkeit und Verständlichkeit substanziell erhöht hat. Mit der Neufassung hat die Eidg. Steuerverwaltung auf die Kritik zur alten Fassung reagiert. So sind denn auch verschiedene Anliegen aus der Beratung berücksichtigt worden. Gegenüber der alten Fassung ist ein neues Abgrenzungskriterium zur Beurteilung, ob der Zuschuss als Spende zu behandeln ist oder nicht, eingeführt worden. Dieses soll nachfolgend näher beleuchtet werden.

Im vorliegenden Beitrag sollen die im Zusammenhang mit Kapitaleinlagen und Zuschüssen stehenden Fragen in einen Gesamtzusammenhang gestellt werden. Dabei geht es primär um die Einordnung der einzelnen Tatbestände und deren Abgrenzung von den Subventionen und den Spenden.

2 Das helvetische Zuschusskonzept

2.1 Zum Zuschussbegriff

Weder in der Mehrwertsteuerverordnung noch im Mehrwertsteuergesetz findet sich der Begriff des Zuschusses. Unter Zuschuss werden im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer allgemein Zahlungen und geldwerte Vorteile an ein Unternehmen verstanden, welche nicht ausdrücklich als Leistungsentgelt bezeichnet sind. Der Zuschussbegriff ist so ein nicht näher konkretisierter *Sammelbegriff* für Subventionen, Spenden, Zuwendungen, Prämien, Beihilfen, Ausgleichsbeiträge, Sanierungsleistungen, Kompensationen, Zuzahlungen usw.⁸ Im vorliegenden Beitrag wird der Begriff der Zuschüsse in einem weiteren Sinne verwendet⁹.

Die Zuschüsse werden, in Anlehnung an das deutsche und das österreichische Umsatzsteuerrecht, in *echte und unechte Zuschüsse* eingeteilt. Als echte Zuschüsse werden nur Zahlungen und geldwerte Vorteile betrachtet, welche nicht Entgelt für eine steuerbare¹⁰ Leistung sind¹¹. Es liegt zwar eine Zahlung oder ein geldwerter Vorteil vor, diesem steht jedoch keine mehrwertsteuerlich relevante Leistung des Zuschussempfängers gegenüber. Die unechten Zuschüsse stellen direkt oder indirekt Leistungsentgelt dar¹². Beim direkten Entgelt entschädigt der Zuschussgeber den Zuschussnehmer für eine ihm direkt erbrachte Leistung. Der Zuschussgeber kann durch seine Zahlung auch eine Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers erfüllen oder teilerfüllen. In solchen Fällen liegt eine Zahlung des Entgeltes durch einen Dritten iSv Art. 33 Abs. 2 MWSTG vor. Weiter können unechte Zuschüsse auch in unmittelbarem Zusammenhang mit einer einem Dritten erbrachten Leistung stehen, ohne jedoch eine Erfüllung einer Zahlungsverpflichtung des Leistungsempfängers darzustellen. Bei den sog. Preisauffüllungen erfolgt eine gezielte Verbilligung bestimmter Leistungen des Zuschussnehmers an Dritte.

Der Zuschussbegriff im Bereich der Mehrwertsteuer unterscheidet sich klar von demjenigen bei der *Emissionsabgabe*. Nach Art. 5 Abs. 2 lit. a des Stempelgesetzes¹³ werden der Abgabe auch «Zuschüsse» unterworfen, wel-

6 LOOSLI/HIRSCHI, StR 2002, 682; zutreffender müsste gesagt werden, dass die Verwaltungspraxis gar nicht bekannt war. Der Beitrag von FREI ist erst im Spätsommer 2001 erschienen und stellt keine Verlautbarung der Verwaltung dar.

7 NIDERÖST, StR 2003, 175 ff.; SCHUMACHER, ST 2003, 94; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1452 ff.; GEIGER, ST 2002, 951 ff.

8 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 331; KLENK, §1 UStG N 48; BIRKENFELD, III Rz 107; DZIADKOWSKI/WALDEN, 88.

9 Die Verwaltung verwendet als Sammelbegriff die Bezeichnung «Beiträge», nMB23 Ziff. 1 ff.

10 Der Begriff «steuerbar» wird im vorliegenden Beitrag nicht als gleichbedeutend mit «steuerpflichtig» betrachtet. S. dazu auch BAUMGARTNER, StR 1996, 257 f.

11 BIRKENFELD, III Rz 116; BAUMGARTNER, Art. 33 Abs. 1–2, N 41.

12 BAUMGARTNER, Art. 33 Abs. 1–2, N 38 ff. (auch für das Folgende).

13 Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10).

che die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an den Abgabepflichtigen erbringen. Der Natur der Emissionsabgabe als Kapitalansammlungssteuer entsprechend, werden nur diejenigen Zahlungen und geldwerten Vorteile erfasst, welche wirtschaftlich einer Einlage in das Kapital gleichkommen und so den Kapitaleinlagen zuzuordnen sind. Dabei werden sowohl offene wie verdeckte Kapitaleinlagen erfasst. Letztere können namentlich im Rahmen von mehrwertsteuerlich relevanten Leistungserbringungen erfolgen, so bei dem Abgabepflichtigen unterpreislich erbrachten Leistungen oder vom Abgabepflichtigen dem Beteiligten überpreislich erbrachten Leistungen.

In den gesetzlichen Bestimmungen zur *direkten Bundessteuer* wird nicht von «Zuschüssen», sondern von Kapitaleinlagen, einschliesslich Leistungen à fonds perdu, gesprochen¹⁴. Als «Zuschüsse» werden in allgemeiner Weise von einzelnen Autoren Zahlungen und geldwerte Vorteile von Beteiligten, Nahestehenden und Dritten an den Steuerpflichtigen verstanden¹⁵. Dabei unterscheiden sich die Gewinnsteuerfolgen nach der Stellung des Zuschussgebers zum Steuerpflichtigen und nach dem Grund des Zuschusses. Im Zusammenhang mit der Verrechnung von Verlusten wird auch von «Sanierungsleistungen»¹⁶ gesprochen. Darunter werden verschiedene Tatbestände subsumiert, welche zum Ausgleich von aufgelaufenen Verlusten erbracht werden. Die Sanierungsleistungen umfassen neben den Zuschüssen auch Kapitalherabsetzungen ohne Kapitalrückzahlung und Forderungsverzichte. Gewinnsteuerlich von Bedeutung sind lediglich deren Erfolgswirksamkeit und der Ausgleich von Verlusten.

In den *Verwaltungsanordnungen* der Eidg. Steuerverwaltung werden unter einem «Zuschuss» sowohl Entgeltzuzahlungen¹⁷, Preisauflüffungen (Verbilligungen durch Dritte)¹⁸, Leistungsentgelte an sich¹⁹ wie auch Verlustabdeckungen²⁰ verstanden. Im neugefassten Merkblatt Nr. 23 erfolgt eine Einschränkung, indem darunter – in teilweiser Übernahme des bei den Gewinnsteuern verwendeten Begriffes – nur die sog. Leistungen à fonds perdu verstanden und die anderen Tatbestände unter dem neuen Sammelbegriff der «Beiträge» zusammengefasst werden²¹.

2.2 Grundzüge des Zuschusskonzeptes

Unter dem Regime der *Mehrwertsteuerverordnung* ist der *Grundstein* des heutigen Zuschusskonzeptes gelegt worden. In Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV sind Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand als Nichtentgelt definiert worden. Damit wollte der Ordnungsgeber bewirken, dass der Steuer nur das unterliegt, was «der Empfänger einer durch die öffentliche Hand verbilligten Leistung selbst bezahlt»²². Mit anderen Worten hat der Ordnungsgeber die staatlichen Preisauflüffungen, welche grundsätzlich als unechte Zuschüsse in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzu beziehen wären, den echten Zuschüssen gleichgestellt. Wegen dieser speziellen Behandlung ist in Art. 30 Abs. 6 MWSTV bestimmt worden, dass dem «Lieferer/Erbringer subventionierter Gegenstände/Leistungen aber auch nicht der volle Vorsteuerabzug für die zur Bewirkung solcher Umsätze bezogenen Vorleistungen»²³ zusteht. Die Kürzung des Vorsteuerabzuges erfolgt indessen im Verhältnis der Subventionen zu den Entgelten zuzüglich Subventionen. Mit der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges, welche wie diejenige bei gemischten Umsätzen konzipiert ist, wollte der Ordnungsgeber verhindern, dass von staatlichen Preisauflüffungen in Form von Subventionen profitierende Steuerpflichtige «bei ihren Abrechnungen jeweils einen Vorsteuerüberschuss aufweisen und auf diese Weise zu einer weiteren <Subvention> gelangen»²⁴.

Im Rahmen der durch die *nationalrätliche Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-N)* vorgenommenen Ausarbeitung des Entwurfes des Mehrwertsteuergesetzes hat sich wiederum die Frage gestellt, wie mit den Subventionen zu verfahren sei. Die Kommission diskutierte zwei Varianten: Eine Besteuerung mit Anerkennung des vollen Vorsteuerabzuges (unechte Zuschüsse) und eine Nichtbesteuerung, kombiniert mit einer verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges (bisheriges Modell). Als Untervariante hat die Kommission anscheinend auch eine grundsätzliche Nichtbesteuerung, kombiniert mit dem Recht auf freiwillige Versteuerung (Option), geprüft²⁵. In dem den Räten vorgeschlagenen Gesetzesentwurf ist dann das bisherige Konzept, mit gleicher Argumentation wie im Kommentar zur Mehr-

14 Art. 60 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

15 MEUTER, ZStP 1998, 87.

16 BRÜLSAUER/KUHN, Art. 67 DBG N 37 ff.

17 WL 2001, Rz 321.

18 WL 2001, Rz 314 (Arbeitgeber) und Rz 410 (öffentliche Hand).

19 nMB23 Ziff. 1.

20 nMB23 Ziff. 2.3.3.

21 Zum Beitragsbegriff s. nMB23 Ziff. 2.1.

22 Kommentar EFD, ad Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV, BBI 1994 III 559.

23 Kommentar EFD, ad Art. 26 Abs. 6 lit. b MWSTV, BBI 1994 III 559.

24 Kommentar EFD, ad Art. 30 Abs. 6 MWSTV, BBI 1994 III 564.

25 DAVID, StR 1996, 459.

wertsteuerverordnung, übernommen worden²⁶. Daran sind noch kleinere Präzisierungen vorgenommen worden, und das Konzept ist auf bestimmte Spenden ausgeweitet worden.

Die als «dornenvolles Thema»²⁷ empfundene Behandlung der Subventionen hat im Parlament zu grösseren Diskussionen geführt. Neben einer grundlegenden Bestreitung der Vereinbarkeit der Regelung mit der Belastungskonzeption der Mehrwertsteuer²⁸ ist auch eine Ausnahme bei der Vorsteuerkürzung für den öffentlichen Verkehr – bei welchem die staatlichen Preisauffüllungen nach wie vor unbesteuert geblieben wären – beantragt worden²⁹. Im Ergebnis haben die Räte dem bisherigen Konzept mit kleineren Änderungen zugestimmt. Dabei ist – wie bereits zuvor von der WAK-N vorgetragen³⁰ – als gewichtiges Argument erwähnt worden, dass nicht – wie im Gemeinschaftsrecht – zwischen echten und unechten Subventionen zu unterscheiden sei, was das System wesentlich vereinfache³¹.

In seinem *Grundsatzentscheid* vom 25. August 2000 (i.S. Behindertenzentrum)³² hat das *Bundesgericht* – entgegen der Meinung der Vorinstanz³³ und eines Teils der Lehre³⁴ – die Verfassungsmässigkeit des in der Mehrwertsteuerverordnung enthaltenen Konzeptes bestätigt. Dabei hat es die im Verordnungstext nicht enthaltene, aber von der Verwaltung praktizierte Ausweitung der Regelung auf «Spenden, Legate und andere freiwillige Zuwendungen» ebenfalls gestützt.

Das schweizerische Konzept der Subventionen mit der nur beschränkten Unterscheidung zwischen echten und unechten Subventionen und der damit verbundene Ausschluss der Preisauffüllungen aus der Bemessungsgrundlage der Steuer widerspricht³⁵ dem Gemeinschafts-

recht^{36, 37}. Den Mitgliedstaaten wird das Recht eingeräumt, bei der verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges Subventionen dem Gesamtumsatz dazuzurechnen³⁸. Dieses Recht bezieht sich nur auf die echten Subventionen und nicht auf die Preisauffüllungen. Bei den unechten Subventionen (inklusive Preisauffüllungen) erfolgt eine Erfassung bereits im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Steuer. Dass ein solches Wahlrecht besteht und entsprechende nationale Regelungen richtlinienkonform sind, bedeutet noch nicht, dass diese auch systemkonform sind. Eine systemkonforme Ausgestaltung des Vorsteuerabzuges erfordert nämlich, dass die entsprechenden Normen des Gemeinschaftsrechtes so ausgelegt werden, dass sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht³⁹. Nichtumsätze (wie Dividenden) dürfen dabei zu keiner verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges führen, ansonsten der Zweck der völligen Neutralität der Steuer nicht verwirklicht werden kann⁴⁰.

Auch die schweizerische Mehrwertsteuer wird als sog. *Einkommensverwendungssteuer* verstanden^{41, 42}, wobei durchgehend die Begriffe «Konsumsteuer» oder «Verbrauchssteuer» verwendet werden⁴³. Besteuerungsziel der Mehrwertsteuer ist die Verwendung von Einkommen (und Vermögen) zu konsumptiven Zwecken. Als Endverbraucher wird derjenige verstanden, welcher zu seinem persönlichen Gebrauch Gegenstände erwirbt oder Dienstleistungen bezieht und diese so nicht für eine geschäftliche Tätigkeit einsetzt, durch welche er die Steuer mit einem weiteren Umsatz auf ein anderes Subjekt überwälzen kann⁴⁴. Bei Subventionen, welche Preisauffüllungen darstellen, ergibt sich die Situation, dass ein Endverbrauch beim Unternehmer und nicht beim tat-

26 Bericht WAK-N, ad Art. 36 Abs. 7 E-MWSTG, BBI 1996 V 777 f.

27 DAVID, StR 1996, 458.

28 Wyss, AB 1997 N 260 f.

29 Strahm, AB 1997 N 261.

30 Bericht WAK-N, ad Art. 36 Abs. 7 E-MWSTG, BBI 1996 V 778.

31 Stucky (Berichterstatter), AB 1997 N 265 f.

32 BGE 126 II 443.

33 Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 2. Februar 1999 (Rs. CRC 80-84/97) und vom 3. Februar 1999 (Rs. CRC 127/97). S. dazu ausführlich GLAUSER, ST 1999, 403 ff.

34 RIEDO, 235 ff.; GLAUSER, ST 1999, 403 ff., insb. 406 ff.; CAMENZIND/HONAUER, Rz 245; BAUMGARTNER, StR 1996, 276.

35 A. M. BGE 126 II 443, E 6f, 457; FREY, StR 2001, 494. Zur Bedeutung der Gegenleistung s. jedoch EuGH 29.2.1996, Rs. C-215/94 «Mohr», Slg. 1996, I-959.

36 Art. 11 Teil A Abs. 1 lit. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG

des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Richtlinie; ABI 1977 L 145/1 vom 13.6.1977 und nachfolgende Änderungen).

37 Die konzeptionelle Abweichung wird bereits im Bericht WAK-N festgehalten (ad Art. 36 Abs. 7 E-MWSTG, BBI 1996 V 778). So auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 339.

38 Art. 19 Abs. 1 Lemma 2 der Sechsten Richtlinie.

39 EuGH 25.2.1988, Rs. 299/86 «DrexI», Slg. 1988, 1213, Rn 13 f.

40 EuGH 22.6.1993, Rs. C-333/91 «Sofitam», Slg. 1993, I-3513, Rn 14.

41 BAUMGARTNER, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG N 3 ff.; RIEDO, 12 ff.; BGE 123 II 295, E 6b.

42 HÖHN/WALDBURGER, 62, sprechen von Verbrauch von Eigenmitteln.

43 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 50 ff.

44 BGE 123 II 295, E 7a, 307 mit Hinweis auf DZIADKOWSKI/WALDEN, 8 f.

sächlichen Konsumenten simuliert wird. Die Kürzung des Vorsteuerabzuges ist kein taugliches Mittel, um die Ausfälle aus der Nichtbesteuerung solcher Subventionen zu kompensieren, da das fiskalische Ergebnis von der Struktur der vom Unternehmer bezogenen Vorleistungen abhängig ist. Bei Subventionen, welche als echte Zuschüsse zu betrachten sind, ergibt sich hingegen die Situation, dass schlussendlich mehr Steuer erhoben wird, als der Konsument und allfällige Dritte dafür Eigenmittel als direktes oder indirektes Entgelt aufwenden⁴⁵. Dass dies mit der Belastungskonzeption und dem Grundsatz der Neutralität der Steuer nicht vereinbar ist, scheint einleuchtend⁴⁶. Im Rahmen dieses Spannungsfeldes gilt es, die Regelung des Mehrwertsteuergesetzes auszulegen. Dabei stellt sich das Problem, dass nicht immer klar ist, was der Gesetzgeber genau wollte⁴⁷. Im Zweifelsfalle ist einer systemkonformen Auslegung Vorrang zu geben.

2.3 Subventionen

Nach Art. 33 Abs. 6 lit. b MWSTG gehören «Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag ausgerichtet werden», nicht zur Bemessungsgrundlage der Steuer (*Umsatz-Ausschlussnorm*). Nach Art. 38 Abs. 8 Satz 2 MWSTG erfolgt eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges bei Erhalt von «Subventionen oder anderen Beiträgen der öffentlichen Hand» (*Vorsteuer-Ausschlussnorm*). Auffallend ist, dass die erst in den parlamentarischen Beratungen eingeführte Präzisierung betreffend «Leistungsauftrag» nur beim Umsatz-Ausschluss erwähnt wird. Es ist dennoch davon auszugehen, dass eine einheitliche Definition beabsichtigt war. Auf die Besonderheiten bei der Subventionierung der wissenschaftlichen Forschung⁴⁸ und bei der Subventionierung von Ausfuhren⁴⁹ wird hier nicht näher eingegangen, zumal es sich um gesetzliche Ausnahmen von den Grundregeln handelt.

Was genau unter «Subventionen und andere(n) Beiträge(n) der öffentlichen Hand» zu verstehen ist, geht aus dem Mehrwertsteuergesetz nicht schlüssig hervor und muss durch Auslegung gewonnen werden. Auch im übrigen schweizerischen Recht besteht *keine gefestigte Umschreibung des Subventionsbegriffes*⁵⁰.

Unter dem Begriff der «öffentlichen Hand» ist das Gemeinwesen zu verstehen⁵¹. Darunter fallen der Bund, die Kantone und Gemeinden sowie Stiftungen und Fonds⁵² des öffentlichen Rechts.

Subventionen sind «immer *zweck- bzw. verhaltensgebunden*, das heisst, sie sind an die Erfüllung von *bestimmten Aufgaben geknüpft*»⁵³. Entschädigt werden soll ein bestimmtes, im öffentlichen Interesse liegendes Verhalten⁵⁴. Das Gemeinwesen kann definitionsgemäss keine Zuschüsse sprechen, ohne dass es sich aus diesen einen mehr oder weniger konkreten Nutzen verspricht. Die Formulierung von Bedingungen für die Ausrichtung einer Subvention kann so weit gehen, dass ein eigentlicher Leistungsauftrag erteilt wird. Nicht als Subvention im Sinne des Mehrwertsteuergesetzes werden dagegen – unabhängig von der Bezeichnung und unter Berücksichtigung des *wirtschaftlichen Gehalts* des Vorganges – Beiträge verstanden, bei welchen eine wirtschaftlich gleichwertige Leistung erbracht wird⁵⁵. Demnach erfolgt im Schweizer Recht betreffend den Subventionen eine differenzierte Anerkennung der Einteilung in echte und unechte Zuschüsse⁵⁶. Die Fälle, bei welchen das Gemeinwesen ein direktes, marktkonformes Entgelt entrichtet, werden als Leistungsentgelt behandelt (unechte Zuschüsse). Bei den Preisauffüllungen, welche der Gruppe der unechten Zuschüsse zuzuordnen wären, erfolgt eine Behandlung als echter Zuschuss, womit sie unter den Begriff der Subventionen nach Art. 33 bzw. 38 MWSTG fallen⁵⁷. Dies ist an sich die zentrale Besonderheit im Schweizer Recht⁵⁸.

45 Wyss, AB 1997 N 261.

46 GLAUSER, ST 1999, 411 f.; RIEDO, 248 ff.

47 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 328.

48 Art. 33 Abs. 6 lit. c MWSTG.

49 Art. 38 Abs. 8 Satz 3 MWSTG.

50 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 329; BGE 126 II 443, E 6b, 452.

51 MB15 Ziff. 3.

52 S. auch BGer vom 30. September 2003, Rs. 2A.405/2002, E 4.

53 BGE 126 II 443, E 6b, 453.

54 S. auch Art. 8 Abs. 2 der Verordnung vom 29. März 2000 zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTGV; SR 641.201),

55 BGE 126 II 443, E 6c, 453; BGer vom 27. Mai 2002, Rs. 2A.501/2001, E 3.2.

56 Die Aussage, wonach in der Schweiz bei den Subventionen nicht zwischen echten und unechten Zuschüssen unterschieden werde (KAUFMANN, Art. 33 Abs. 6 MWSTG N 9; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 333), ist demnach nicht ganz zutreffend.

57 A. M. RIVIER/ROCHAT, 116.

58 Zur Situation im Recht der EG s. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 333 ff. und VAN DER PAARDT, Subsidies in the EU and Switzerland, VAT Monitor 1999, no. 2, 38 ff.

Dem Zusatz der «übrigen Beiträge der öffentlichen Hand» kommt keine selbständige Bedeutung zu, womit es durchgehend von Subventionen zu sprechen gilt⁵⁹.

2.4 Spenden

Nach Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG gehören die «Spenden, die unmittelbar den einzelnen Umsätzen des Empfängers als Gegenleistung zugeordnet werden können», zur Bemessungsgrundlage der Steuer (*Umsatz-Einschlussnorm*). Nach Art. 38 Abs. 8 Satz 1 MWSTG erfolgt eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges, wenn der Steuerpflichtige «Spenden erhält, die nicht einzelnen Umsätzen (...) als Gegenleistung zugeordnet werden können» (*Vorsteuer-Ausschlussnorm*).

Weder aus dem Mehrwertsteuergesetz noch aus den Materialien geht hervor, was genau unter Spenden zu verstehen ist⁶⁰. Eine Spende wird allgemein als *freiwillige Zahlung oder geldwerte Leistung* verstanden, welche ohne entsprechende wirtschaftliche Gegenleistung erbracht wird⁶¹. Die Aufnahme in Art. 33 MWSTG ist laut den Materialien erfolgt, um klarzustellen, dass sich «Zuschüsse von Sponsoren für Werbe- und Bekanntmachungsleistungen» als Entgelt qualifizieren⁶². Ausgehend von einer wirtschaftlichen Betrachtung der einzelnen Tatbestände kommt der Bezeichnung, welche einem Entgelt gegeben wird, keine Bedeutung zu. Der Gesetzgeber anerkennt auf der Umsatzseite die Unterteilung in echte und unechte Zuschüsse. So werden denn auch in der Verwaltungspraxis Preisauffüllungen durch nichtstaatliche Unternehmer und Nichtsteuerpflichtige, etwa Defizitbeiträge an Personalrestaurants⁶³, durchaus als Entgelt behandelt⁶⁴. Aus dieser Perspektive ist anzumerken, dass die in Art. 33 Abs. 2 Satz 1 MWSTG eingeführte Präzisierung rein deklaratorischer Natur ist, da bereits aus dem Entgeltsbegriff abzuleiten ist, dass unechte Zuschüsse – u. a. Preisauffüllungen – durch nichtstaatliche Unternehmer und Nichtsteuerpflichtige in die Bemessungsgrundlage der Steuer fallen⁶⁵.

Auf der Ebene der in Art. 38 Abs. 6 MWSTG definierten verhältnismässigen Kürzung des Vorsteuerabzuges kann nicht einfach gesagt werden, dass eine Gleichstellung von echten Zuschüssen durch nichtstaatliche Unternehmer und Nichtsteuerpflichtige und von Subventionen im oben definierten Sinne erfolge. Der *Auslegung des Begriffes der Spende* kommt so grösste Bedeutung zu. Nach Ansicht des Bundesgerichtes ist eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige Spenden erhält, mit welchen Leistungen erstellt werden und die so «der Leistungserstellung dienen und sich auf den Preis des Produktes auswirken»⁶⁶. Nur solche Spenden sind in den Kürzungsschlüssel einzubeziehen. Die Annahme, dass jede Zahlung oder geldwerte Leistung, welche nicht als Entgelt einem bestimmten Umsatz zugeordnet werden kann, eine Spende sei⁶⁷ und zur Erstellung von Leistungen diene bzw. in den Preis für Leistungen einfließe⁶⁸, ist unzutreffend.

Bei den Spenden im Sinne von Art. 38 Abs. 6 MWSTG handelt es sich um *freiwillige Beiträge*⁶⁹, welche ausgerichtet werden, damit der Empfänger eine bestimmte Aufgabe erfüllt bzw. um die wirtschaftliche Tätigkeit des Empfängers zu fördern⁷⁰. Das Bundesgericht unterscheidet begrifflich ausdrücklich zwischen den Spenden und den Schenkungen, welche zwar auch freiwillig erfolgen, jedoch nicht zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe ausgerichtet werden⁷¹. Eine Gleichstellung bestimmter Zuschüsse von nichtstaatlichen Unternehmern und Nichtsteuerpflichtigen mit Subventionen ist nur dann sachgerecht, wenn die gleichen Voraussetzungen gegeben sind. So muss die Spende klar freiwillig erfolgen und nicht rechtlich oder wirtschaftlich erzwungen werden können sowie auf die Erfüllung einer bestimmten Aufgabe ausgerichtet sein, welche in einem sachlichen und kausalen Zusammenhang mit einer mehrwertsteuerlich relevanten Leistungserstellung steht. Der in Art. 1 Abs. 2 MWSTG definierte Grundsatz der Anrechnung der Vorsteuern⁷² zwingt zu einer einschränkenden Auslegung des Spendenbegriffes nach Art. 38 Abs. 6 MWSTG.

59 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 329; BGE 126 II 443, E 6f, 456; BGer vom 27. Mai 2002, Rs. 2A.501/2001, E 3.2.

60 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 330.

61 KAUFMANN, Art. 33 Abs. 6 MWSTG N 15.

62 Bericht WAK-N, ad Art. 31 Abs. 2 E-MWSTG, BBl 1996 V 768 mit ausdrücklichem Hinweis auf die deutsche Literatur zu den echten und unechten Zuschüssen.

63 WL 2001, Rz 314.

64 METZGER, Kommentar, Art. 33 MWSTG N 6 m. H. auf die Praxis bei der Warenumsatzsteuer (METZGER, Handbuch, Rz 555).

65 S. bereits BAUMGARTNER, StR 1996, 272 ff.

66 BGE 126 II 443, E 8, 459.

67 FREI, StR 2001, 494.

68 FREI, StR 2001, 494; ausdrücklich auch nMB23 Ziff. 2.1.4.

69 Schadenersatzzahlungen fallen so von vornherein ausser Betracht, da typischerweise unfreiwillig.

70 BGE 126 II 443, E 8, 459; FREI, StR 2001, 494.

71 BGE 126 II 443, E 8, 459; BGer vom 13. Februar 2002, Rs. 2A.150/2001, E 5b.

72 Zum Entlastungsprinzip s. BAUMGARTNER, Vorbem. zum 3. Kapitel MWSTG, N 9.

3 Kapitaleinlagen und Zuschüsse

3.1 Begriffliches

Im Rahmen des neugefassten Merkblattes Nr. 23 hat die Eidg. Steuerverwaltung eine Reihe von Begriffen definiert, welche für die Beurteilung von Kapitaleinlagen und Zuschüssen von Bedeutung sind, weshalb diese vor der Untersuchung der einzelnen Vorgänge beleuchtet werden müssen.

3.1.1 Gesellschafterbeiträge

Nach Ziff. 2.1.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 sind als Gesellschafterbeiträge *Kapitaleinlagen und Aufgelder, Beiträge à fonds perdu und Forderungsverzichte sowie weitere geldwerte Vorteile* zu verstehen. Unter die als Gesellschafterbeiträge zu qualifizierenden Vorgänge fallen neu auch die Zinsverzichte. Ein (echter) Gesellschafterbeitrag bezweckt und bewirkt eine Beteiligung am Gewinn (und Verlust)⁷³ der empfangenden Gesellschaft und stellt so eine Nichtleistung dar⁷⁴. Bei Personenunternehmen wird die Zurverfügungstellung von Kapital durch die Gesellschafter als Leistungsvereinigung bezeichnet, bei welcher das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung negiert wird⁷⁵.

3.1.2 Beiträge Dritter

Nach Ziff. 2.1.2 des neuen Merkblattes Nr. 23 sind unter Beiträgen Dritter *Beiträge à fonds perdu und Forderungsverzichte sowie weitere geldwerte Vorteile* zu verstehen. Als Dritte gelten sämtliche Personen oder Personengesamtheiten, welche am Empfänger der Beiträge keine direkte Beteiligung halten. Demnach unterscheidet die Verwaltung – im Gegensatz zur Behandlung auf der Umsatzseite – grundsätzlich nur zwischen (direkt) Beteiligten und Dritten, ohne näher zu untersuchen, ob aufgrund anderer Umstände, namentlich einer Konzernzugehörigkeit, eine besondere Beziehung zwischen dem Zuschussgeber und dem Empfänger besteht, welche dessen Handeln beeinflussen könnte.

3.1.3 Sanierungsfall und Sanierungsmassnahmen

Soweit eine «Sanierung» im Sinne des neugefassten Merkblattes Nr. 23 vorliegt, gelten nach Ansicht der Verwaltung für die Beurteilung von Zuschüssen von Beteiligten, Nahestehenden und Dritten besondere Regeln.

Nach Ansicht der Eidg. Steuerverwaltung liegt ein *Sanierungsfall* dann vor, wenn «eine Überschuldung bzw. bei Kapitalgesellschaften eine Unterbilanz»⁷⁶ vorliegt. Als Unterbilanz wird dabei die Beeinträchtigung des «Gesellschaftskapitals»⁷⁷ durch Verluste verstanden. Weshalb bei Kapitalgesellschaften bereits eine Unterbilanz, bei anderen Unternehmensformen, welche ebenfalls ein Grundkapital⁷⁸ bzw. Kapitaleinlagen⁷⁹ aufweisen können, jedoch erst eine Überschuldung für das Vorliegen eines Sanierungsfalles erforderlich sein soll, ist nicht ersichtlich. In der Literatur wird das, was unter einer «Unterbilanz» zu verstehen ist, unterschiedlich definiert. Stützt man sich auf die Definition von Boemle, welche die Verwaltung offensichtlich inspiriert hat, ist davon auszugehen, dass eine Unterbilanz im Sinne des Merkblattes vorliegt, wenn ein allfällig vorhandenes Grundkapital⁸⁰ beeinträchtigt ist^{81, 82}. Weiter wird verlangt, dass die Unterbilanz echt sein muss, d. h. «die Gesellschaft über keine offenen oder stillen Reserven verfügt, über welche die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können»⁸³. Je nach Rechtskleid des Trägers des Unternehmens gelten unterschiedliche Buchführungsvorschriften. Bei den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, bei welchen die aktienrechtlichen Bewertungsbestimmungen zur Anwendung kommen, ist eine Aufdeckung stiller Reserven nur im Rahmen der Höchstbewertungsvorschriften überhaupt möglich. Eine Aufwertung über den Anschaffungswert hinaus ist nämlich nur bei Grundstücken und Beteiligungen zulässig⁸⁴, wobei eine solche Aufdeckung stiller Mehrwerte nicht zur Verrechnung von Verlusten führt, weil der Aufwertungsbetrag einer besonderen gesetzlichen Reserve zugewiesen werden muss⁸⁵. Es kann des-

73 So bei Personenunternehmen, Genossenschaften mit Nachschusspflicht (Art. 868 OR) und Vereinen ohne Haftungsbeschränkung.

74 DZIADKOWSKI/WALDEN, 91.

75 RUPPE, § 1 UStG Tz 69. S. auch EuGH 26.6.2003, Rs. C-442/01 «KapHag Renditefonds», UR 2003, 443 ff.; SRK vom 12. Oktober 2001, VPB 66.42, E 5.

76 nMB23 Ziff. 3.1.

77 Es werden ausdrücklich nicht die eindeutigen Begriffe «Grundkapital», «Nennkapital» oder «Eigenkapital» verwendet.

78 So Genossenschaften.

79 Z. B. die Kommanditgesellschaft.

80 Auch Nennkapital genannt.

81 BOEMLE, 623. S. auch BÖCKLI, Rz 1684e und Rz 1684g und FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 50 N 193.

82 So auch NIDERÖST, StR 2003, 176; a. M. anscheinend CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1454; unklar GEIGER, ST 2003, 894.

83 nMB23 Ziff. 3.1. Zur echten Unterbilanz s. BOEMLE, 623.

84 Art. 670 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220).

85 Art. 670 Abs. 1 und Art. 671b OR.

halb nur eine Aufdeckung von Willkürreserven und nicht auch von Zwangsreserven verlangt werden⁸⁶, zumal die Bewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung erfolgen muss⁸⁷.

Aktienrechtlich besteht bereits ein dringender Handlungsbedarf, wenn ein *qualifizierter Kapitalverlust* vorliegt⁸⁸, d. h. wenn die Verluste mehr als die Hälfte des Grundkapitals und der gesetzlichen Reserven aufgezehrt haben, und dies unabhängig vom Vorliegen auflösbarer stiller Reserven. Da ein qualifizierter Kapitalverlust unabhängig von einer Unterbilanz im oben definierten Sinne bestehen kann, sind Fallkonstellationen möglich, bei welchen aktienrechtlich zwingend eine bilanzielle Sanierung vorzunehmen ist, diese jedoch nach dem Merkblatt Nr. 23 nicht als Sanierungsfall eingestuft wird⁸⁹. Ausgehend von der Zielsetzung der Norm kann nur relevant sein, dass wirtschaftlich oder rechtlich ein Zwang zur Einleitung von Sanierungshandlungen besteht.

Eine *Sanierungsmassnahme* liegt nach Ziff. 3.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 erst dann vor, wenn damit tatsächlich eine «Gesundung des Unternehmens» bewirkt werden soll. Dabei ist die Situation im Zeitpunkt der Sanierungsmassnahme massgebend. Der Eintritt einer tatsächlichen Gesundung und Fortführung des Unternehmens kann nicht verlangt werden und wird auch nicht verlangt. Als Sanierungsmassnahmen werden indessen lediglich finanzielle Massnahmen zur «Bilanzsanierung» bzw. zur «Beseitigung von aufgelaufenen Verluste(n)» verstanden. Inwieweit eine Teilsanierung – z. B. um einen qualifizierten Kapitalverlust zu beseitigen – auch anerkannt wird, ist unklar. Soweit damit die Fortführung der unternehmerischen Tätigkeit angestrebt wird, besteht kein Grund, eine Teilsanierung anders zu behandeln als eine vollständige Ausbuchung von Verlustvorträgen. Andererseits dürfen die Teile der Zuschüsse, welche über eine Verlustausbuchung hinausgehen, nicht einfach den Sanierungsmassnahmen im oben definierten Sinne gleichgestellt werden⁹⁰, da diesen in aller Regel das Zwangselement fehlt.

Die Sanierungsmassnahmen werden als «*aussergewöhnliche Massnahmen*»⁹¹ verstanden, was eine jährliche Wiederholung solcher Massnahmen grundsätzlich ausschliessen würde. Implizit soll dabei eine Abgrenzung zu den periodisch ausgerichteten Defizitbeiträgen vorge-

nommen werden, welche entweder als Preisauffüllung (Leistungsentgelt) oder als freiwilliger Beitrag zur Unterstützung einer bestimmten Leistungsbereitstellung (Spenden) dienen sollen. Eine Sanierung kann auch in mehreren, zeitlich aufeinanderfolgenden Schritten erfolgen. Ein solches Vorgehen ist dann für die Qualifikation als Sanierungsmassnahme im Sinne des Merkblattes Nr. 23 nicht schädlich, wenn es auf einem einheitlichen Konzept basiert. Die Verwaltung verlangt den Nachweis eines «Gesellschaftsbeschlusses»⁹², wobei darunter wohl kaum in jedem Fall ein Beschluss des obersten Organs des Rechtsträgers eines Unternehmens verstanden werden kann. Bei einer Aktiengesellschaft wird nur bei Veränderungen beim Kapital oder bei der Einberufung einer speziellen Generalversammlung über die Sanierung oder Teilaspekte davon Beschluss gefasst. In aller Regel wird die Sanierung durch das Aufsichts- oder Geschäftsführungsorgan beschlossen und umgesetzt.

Im Merkblatt Nr. 23 wird die Bedingung aufgestellt, dass Unterlagen zur Prüfung der Sanierung, wie Verträge, Beschlussfassungen, Sanierungspläne u. dgl., aufzubewahren sind. Dies entspricht einer Verpflichtung zur schriftlichen Abfassung von Abmachungen⁹³ und zur Erstellung von Sanierungsplänen u. dgl. Die Schriftlichkeit von Abmachungen und das Vorliegen von weiteren Dokumentationen kann kein Kriterium für die Qualifikation von Tatbeständen sein. Das Vorliegen solcher Dokumente dient hingegen der Beweisführung durch den Steuerpflichtigen. Diese muss jedoch auch durch andere Beweismittel erfolgen dürfen.

3.1.4 Geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit

Die Abgrenzung zu den den Vorsteuerabzug ausschliessenden Spenden erfolgt nach dem neuen Konzept der Eid. Steuerverwaltung aufgrund der Prüfung der sog. geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründetheit der Beiträge (Zuschüsse)⁹⁴. Darunter versteht die Verwaltung, dass die Zuschüsse beim Empfänger erhalten bleiben und damit «unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine *angemessene Rentabilität*»⁹⁵ abwerfen. Der Beurteilungsmassstab richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Zuschusses, wodurch die tatsächliche Entwicklung des Unternehmens bzw. der tatsächliche Weiterbestand der Zuschüsse

86 In diesem Sinne für die Gewinnsteuer MEUTER, ZStP 1998, 83.

87 LOOSLI/HIRSCHI, StR 2002, 682.

88 Art. 725 Abs. 1 OR; BÖCKLI, Rz 1684 f., spricht von «hälftigem Kapitalverlust».

89 NIDERÖST, StR 2003, 176 ff.

90 A. M. GEIGER, ST 2003, 894.

91 nMB23 Ziff. 3.1.

92 nMB23 Ziff. 3.1.

93 FREI, StR 2001, 494.

94 nMB23 Ziff. 2.1.3.

95 nMB23 Ziff. 2.1.3.

grundsätzlich unerheblich ist. Die künftige Entwicklung ist indessen in dem Umfange von Bedeutung, als die Ernsthaftigkeit der im Zeitpunkt des Zuschusses vorgenommenen Annahmen in Zweifel gezogen werden kann.

Die Anforderungen der Verwaltung gehen weiter, als eine Prüfung der Sanierungswürdigkeit bzw. der Sanierungsfähigkeit⁹⁶ im Sanierungsfalle gehen würde. Die Verwendung der Bezeichnung «geschäftsmässig begründet» ist in diesem Zusammenhang als unglücklich zu betrachten, zumal dieser im *Mehrwertsteuerrecht neue Begriff an die direkten Steuern anknüpft*⁹⁷, bei welchen es die Situation des Zuschussgebers und nicht des Zuschussempfängers zu qualifizieren gilt⁹⁸. Beim Empfänger eines Zuschusses stellt sich die Frage nach der geschäftsmässigen Begründetheit nicht⁹⁹. Was unter der kaufmännischen Begründetheit eines Zuschusses beim Empfänger zu verstehen ist, wird im neuen Merkblatt Nr. 23 nicht definiert. Auch bezüglich diesem Kriterium kann auf das für die geschäftsmässige Begründetheit Gesagte verwiesen werden.

Wesentlich erscheinen die Kriterien «*Erhalt des Zuschusses*» und «*angemessene Rendite*». Die sich daraus ergebende Grundregel geht dahin, dass ein Zuschuss nicht aufgebraucht werden darf, ansonsten von einer Spende auszugehen ist. Erfolgt ein Zuschuss zum Ausgleich eines aufgelaufenen Verlustes im Rahmen einer Überschuldung, ist das Kriterium des Erhaltes von vornherein nicht erfüllt. Ausgehend von der Definition der den Vorsteuerabzug ausschliessenden Spenden ist einzig relevant, ob die Zuschüsse freiwillig erfolgen, der Leistungserstellung dienen und sich auf den Preis des Produktes auswirken sowie ob sie ausgerichtet werden, um den Empfänger zur Erfüllung einer bestimmten Aufgabe anzuhalten oder um dessen wirtschaftliche Tätigkeit allgemein zu fördern. Bei den Kapitaleinlagen erfolgt die Zahlung oder der geldwerte Vorteil, um eine Beteiligung am künftigen Gewinn zu erwerben. Der Beteiligte nimmt die Zahlung oder den geldwerten Vorteil in der Absicht vor, das eingesetzte Kapital zu mehren. In diesem Sinne

und beschränkt auf diese Fälle besteht eine Kongruenz mit dem von der Verwaltung aufgestellten Konzept. Wie noch zu zeigen sein wird, kann die Begründung der Zahlung beim Vorliegen eines Sanierungsfalles unterschiedlich sein.

Beim Entstehen der Praxis zu den Sanierungsbeiträgen wurde noch ausdrücklich auf das Abgrenzungskriterium der *Freiwilligkeit der Zuschüsse* abgestellt sowie untersucht, ob sich diese auf den Preis des Produktes auswirken¹⁰⁰. Bei der reinen Kompensation aufgelaufener Verluste¹⁰¹ wurde – unter gewissen, einschränkenden Umständen – von einer Qualifikation als Spende abgesehen. Dieses Freiwilligkeitskonzept ist – zumindest vordergründig – aufgegeben worden.

Soweit sich der Steuerpflichtige im Unklaren ist, ob ein Vorgang zu einer Vorsteuerkürzung führt, kann er eine *substanzierte Anfrage* bei der Eidg. Steuerverwaltung einreichen. In Ziff. 2.1.3 des neuen Merkblattes Nr. 23 wird diese Möglichkeit ausdrücklich erwähnt. Da der Steuerpflichtige grundsätzlich alleine für die korrekte Abrechnung der Steuer verantwortlich ist, steht es ihm frei, von dieser Möglichkeit Gebrauch zu machen. Da sich die Eidg. Steuerverwaltung auf den Bezug und die Kontrolle der Steuer beschränkt¹⁰², hat der Steuerpflichtige nicht zwangsläufig eine solche amtliche Auskunft einzuholen (keine Bewilligungspflicht). Selbst wenn im neuen Merkblatt Nr. 23 die Möglichkeit der Vorprüfung nicht erwähnt worden wäre, würde dem Steuerpflichtigen diese offen stehen¹⁰³.

3.2 Kapitaleinlagen und Zuschüsse von Beteiligten und Nahestehenden

3.2.1 Beteiligte

3.2.1.1 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Bei *Gründungen und Kapitalerhöhungen* werden die zur Liberierung der Anteile erfolgenden Einlagen¹⁰⁴ seitens

96 Zu den Begriffen s. auch RUBLI, 109 ff.

97 In Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. h der Bundesverfassung vom 18. Dezember 1998 (SR 101) wird von Ausgaben ohne «geschäftlichen Charakter» gesprochen. In Art. 38 Abs. 1 MWSTG wird von einem «geschäftlich begründeten Zweck» gesprochen, was nicht mit «geschäftsmässig begründet» identisch ist. Würde eine Identität angenommen, so würde dies bedeuten, dass der Steuerpflichtige die Zuschüsse zur Erzielung der in Art. 38 Abs. 2 genannten Zwecke (primär die Erzielung steuerpflichtiger Umsätze) einsetzen müsste, was gerade bei den Zuschüssen auszuschliessen wäre.

98 So namentlich bei den Zuschüssen nach Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG (geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte).

99 Dieses Kriterium beschlägt die Aufwendungen und nicht die Erträge oder die Kapitaleinlagen.

100 FREI, StR 2001, 495.

101 Solche können verschiedene Ursachen haben, so etwa: Fehlentscheide, Umsatzeinbrüche, Schadenfälle usw.

102 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.2.

103 S. auch Art. 63 Abs. 1 MWSTG.

104 Bar- und Sacheinlage sowie Liberierung durch Verrechnung.

der Eidg. Steuerverwaltung als ein von der Steuer ausgenommenen Umsatz der empfangenden Gesellschaft qualifiziert¹⁰⁵; es wird von einem Vorgang iSv Art. 18 Ziff. 19 lit. e MWSTG ausgegangen. Die Einlage von Geldmitteln gegen Einräumung von Beteiligungsrechten ist kein entgeltlicher Vorgang, weshalb auch kein Umsatz des Empfangenden angenommen werden kann. Bei Sacheinlagen kann ein Umsatz vorliegen; dieser trifft allerdings den Einlegenden und nicht den Empfangenden. Die Ausgabe der Beteiligungspapiere stellt nur die Verbriefung eines bereits bestehenden Rechtes und keine Übertragung eines solchen dar¹⁰⁶. Die Verwaltung lässt – entgegen der eigenen Qualifikation – die mit der Ausgabe der Beteiligungsrechte in Zusammenhang stehenden Beträge bezüglich der Berechnung der verhältnismässigen Vorsteuerkürzung wegen gemischter Verwendung ausser Betracht. Die direkten, mit dieser Transaktion in Zusammenhang stehenden Vorsteuern dürfen dagegen nicht in Abzug gebracht werden, was der Neutralität der Finanzierung widerspricht. Nicht ausdrücklich geregelt ist der Fall, wo gar keine Titel ausgestellt werden¹⁰⁷; es ist davon auszugehen, dass diesem Kriterium keine massgebende Bedeutung zuerkannt wird.

Bei Gründungen und Kapitalerhöhungen kann das von der Verwaltung angeführte Konzept der geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründetheit (Einlageerhalt) nach den eigenen Kriterien nicht angewendet werden, da die Verwaltung von einem entgeltlichen Vorgang und somit von einem Umsatzakt ausgeht, welcher die Anwendung des Merkblattes Nr. 23 ausschliesst¹⁰⁸.

Bei anderen Gesellschafterbeiträgen als den offenen Einlagen in das Kapital, so bei *à-fonds-perdu-Beiträgen und Forderungsverzichten*, ging die bisherige Betrachtungsweise der Verwaltung dahin, dass solche Zuschüsse – soweit nicht im Sanierungsfalle geleistet – durchgehend als Spenden zu betrachten waren¹⁰⁹. Von dieser Betrachtungsweise ist die Eidg. Steuerverwaltung im Rahmen des neuen Merkblattes Nr. 23 abgekommen und stellt neu auf das Kriterium des Zuschusserhaltes (sog. geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit) ab – und dies auch für den Sanierungsfall¹¹⁰. Über den Umstand, dass bei einer Verlustkompensation ein Zuschusserhalt ausgeschlossen ist, schweigt sich das Merkblatt aus. Eine Umqualifikation in eine Spende kann dann eintreten, wenn der Zuschusserhalt wie das Vorliegen eines

Sanierungsfalles iSd Merkblattes negiert wird, so z. B. bei einem Forderungsverzicht im Rahmen der Liquidation einer überschuldeten Gesellschaft. Ausgehend vom eigentlichen Begriff der Spende als freiwilliger Leistung muss festgestellt werden, dass die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung nicht in allen Fällen zu überzeugenden Ergebnissen führt. Soweit die Zuschüsse aus einem rechtlichen oder wirtschaftlichen Zwang heraus geleistet werden und nur aufgelaufene Verluste kompensieren sollen, ist eine Qualifikation der Zuschüsse der Beteiligten als Spende nicht sachgerecht¹¹¹.

Soweit die *öffentliche Hand* an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist und Zuschüsse leistet, ist zu untersuchen, ob sie diese in ihrer Eigenschaft als Beteiligte oder zur Verfolgung öffentlicher Zwecke erbringt. Handelt das Gemeinwesen aus dem Beteiligungsverhältnis heraus, so ist eine Gleichstellung mit den anderen Beteiligten angebracht¹¹², sonst ist von einer Subvention auszugehen. Die Eidg. Steuerverwaltung geht allerdings von der natürlichen Vermutung aus, dass Zuschüsse der öffentlichen Hand stets Subventionen darstellen. Dem Steuerpflichtigen wird die Möglichkeit des Gegenbeweises eingeräumt.

Unabhängig von der Qualifikation der Zuschüsse wird in Ziff. 2.2.1 und Ziff. 2.2.2 des neuen Merkblattes Nr. 23 bestimmt, dass sämtliche damit direkt in Zusammenhang stehenden *Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen* sind. Eine Erklärung oder ein Hinweis auf eine gesetzliche Bestimmung sucht man vergebens. Im Ergebnis erfolgt eine Gleichstellung mit der – unzutreffenden – Praxis bei den Kapitalerhöhungen.

3.2.1.2 Einzelunternehmen

Bei den Einzelunternehmen ist – auch aus Sicht der Mehrwertsteuer – zwischen einer privaten und einer geschäftlichen Sphäre zu unterscheiden. In diesem Sinne kann auch bei dieser Unternehmensform von Einlagen und Zuschüssen gesprochen werden, wobei diese mangels Subjektdifferenzierung nie Entgelt darstellen können. Inwieweit der Einzelunternehmer sich sozusagen selbst eine Spende einräumen kann, bleibt im Merkblatt Nr. 23 unbeantwortet. Es wird lediglich festgehalten, dass auch bei solchen Kapitaleinlagen der Grundsatz des Zuschusserhaltes eingehalten werden muss, ansonsten

105 SB06 Ziff. 1.2.2.2.

106 BAUMGARTNER, FStR 2001, 40.

107 Unverbrieft Namenaktien (so Namenaktien mit aufgeschobenem Titeldruck) oder unverbrieft Inhaber- und Namenaktien in geschlossenen Gesellschaften; BÖCKLI, Rz 323a ff.

108 nMB23 Ziff. 1.

109 FREI, StR 2001, 494.

110 nMB23 Ziff. 2.2.1 und Ziff. 3.2.

111 In diesem Sinne bereits FREI, StR 2001, 495.

112 nMB23 Ziff. 2.2.2.

eine verhältnismässige Kürzung des Vorsteuerabzuges vorgenommen werden müsste.

Abgrenzungsbedarf besteht m. E. nur hinsichtlich des *Hobbyunternehmers*, welcher zwar Umsätze, jedoch aufgrund seiner Ausrichtung regelmässig keine Gewinne erzielt. In einem solchen Falle kann argumentiert werden, dass willentlich eine Verbilligung der Leistungserstellung erfolgt, welche – zwecks Gleichbehandlung mit den anderen Unternehmensformen – zu einer verhältnismässigen Vorsteuerkürzung führen muss; dies allerdings mit anderer Begründung und aufgrund einer anderen gesetzlichen Grundlage als derjenigen, welche für die Spenden gilt.

3.2.1.3 Personengesellschaften

Für einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden die gleichen Grundsätze angewendet wie für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften¹¹³. Ausdrücklich geregelt sind die Kapitaleinlagen in Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie die Defizitbeiträge an einfache Gesellschaften¹¹⁴. Eine solche Gleichstellung ist angebracht.

3.2.2 Nahestehende

Obschon der *Begriff des Nahestehenden* in Art. 33 Abs. 2 MWSTG verankert ist und auf der Ebene der Bemessungsgrundlage der Steuer eine wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz greift, will die Eidg. Steuerverwaltung Zuschüsse von Nahestehenden, namentlich Konzerngesellschaften, nicht nach den für Beteiligte geltenden Kriterien, sondern nach denjenigen für unabhängige Dritte beurteilen.

Eine *Ausnahme* vom genannten Grundsatz erfolgt dann, wenn der Zuschuss des Nahestehenden beim Empfänger – unter Anwendung der Dreieckstheorie – der *Emissionsabgabe unterliegt*¹¹⁵. Die Anknüpfung an die Emissionsabgabe ist in mancher Hinsicht problematisch. Zum Ersten verfolgt die Emissionsabgabe ganz andere fiskalische Ziele und ist als Rechtsverkehrssteuer konzipiert, was bei der Mehrwertsteuer nicht der Fall ist. Zum Zweiten stellt der im entsprechenden Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung verankerte Grundsatz der Anwendung der Dreieckstheorie einen Ausnahmefall dar, welcher aus einem Harmonisierungsprozess mit den direkten Steuern stammt, welcher als noch nicht abgeschlossen zu betrachten ist. Weiter ist festzustellen, dass der von der Eidg. Steuerverwaltung formulierte Begriff der Sanierung bei den beiden Steuern nicht deckungs-

gleich ist. Ein Abstellen auf die Emissionsabgabe schliesst von vornherein die Fälle von Zuschüssen von Nahestehenden an Steuersubjekte, welche nicht der Emissionsabgabe unterliegen, aus, so namentlich an Personenunternehmen. Eine solche Beschränkung ist abzulehnen, zumal sie eine Ungleichbehandlung einführt, welche einer sachlichen Begründung entbehrt.

Sachgerecht wäre die Zulassung der Anwendung der Grundsätze der Dreieckstheorie in den Fällen von Zuschüssen von Nahestehenden. Das Abstellen auf die Regeln bei der Emissionsabgabe stellt einen lobenswerten Schritt in die richtige Richtung dar, ist jedoch noch nicht das Endziel. In diesem Kontext ist darauf hinzuweisen, dass die Eidg. Steuerrekurskommission in einem Entscheid zu übersetzten Entgelten an eine Schwestergesellschaft – unter Übernahme der Argumentation der Verwaltung – bestimmt hat, dass sowohl auf der Umsatzseite wie beim Vorsteuerabzug die Regeln des Drittvergleichs angewendet werden müssen¹¹⁶. Im Ergebnis – beschränkt auf den Leistungserbringer und den Leistungsempfänger – kommt dies der Anwendung der Dreieckstheorie gleich.

3.2.3 Vereinsmitglieder

Eine erste Abgrenzung ist zwischen *Mitgliederbeiträgen* und *Sonderentgelten* vorzunehmen. Erstere werden nach Art. 18 Ziff. 13 MWSTG als von der Steuer ausgenommene Umsätze bezeichnet, währenddem letztere Leistungsentgelt für eine dem einzelnen Mitglied erbrachte gesonderte Leistung sind.

Nach Ziff. 2.3.4 des neuen Merkblattes Nr. 23 sind sämtliche freiwilligen Zuschüsse, welche «ohne jegliche Gegenleistung» von Vereinsmitgliedern geleistet werden, als Spenden zu betrachten. Da die Mitgliederbeiträge ihrer Natur nach nicht in direktem Zusammenhang mit einer «Gegenleistung» stehen, ist die Formulierung im Merkblatt zu relativieren. Da die Mitgliederbeiträge ohnehin von der Steuer ausgenommen sind, kommt es bezüglich Vorsteuerkorrektur im Endergebnis – jedoch nicht in der Argumentation – auf das Gleiche heraus, ob bei den Zuschüssen von Vereinsmitgliedern von Zuzahlungen auf die Mitgliederbeiträge oder von Spenden ausgegangen wird.

3.2.4 Stifter

Nach Ziff. 2.3.5 des neuen Merkblattes Nr. 23 wird bei Zuwendungen an Stiftungen, welche unter der Rubrik «übrige Gesellschaftsformen» behandelt werden, immer

113 nMB23 Ziff. 2.3.2, Ziff. 2.3.3 und Ziff. 3.2.

114 S. auch SB06 Ziff. 1.2.2.5.

115 nMB23 Ziff. 3.2.

116 SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58, E 4.

vom Vorliegen von Spenden ausgegangen. Diese Betrachtungsweise verkennt jedoch die *Unterscheidung zwischen Spenden und Schenkungen*, welche auch vom Bundesgericht vorgenommen worden ist¹¹⁷, und bedarf der Differenzierung. Unberücksichtigt bleibt auch der Umstand, dass das bei der Gründung gewidmete Stiftungsvermögen wirtschaftlich einem Grundkapital gleichkommt.

3.3 Zuschüsse von (echten) Dritten

3.3.1 Grundsatz

Die Eidg. Steuerverwaltung geht davon aus, dass *in aller Regel Zuschüsse von Dritten*, welche nicht Entgeltcharakter haben, freiwillig erfolgen und als *Spenden* zu qualifizieren seien¹¹⁸. Eine nähere Begründung dieser Annahme ist dem Merkblatt nicht zu entnehmen. Soweit die Zuschüsse durch die öffentliche Hand erfolgen, ist von Subventionen auszugehen. Beim Vorliegen eines Sanierungsfalles iSd Merkblattes Nr. 23 lässt die Verwaltung eine etwas differenziertere Betrachtungsweise zu.

In sämtlichen Fällen geht die Eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass die direkten Vorsteuern nicht zum Abzug zuzulassen seien. Dies bewirkt eine Gleichstellung mit der Mittelbeschaffung bei den Beteiligten. Soweit es sich bei den Zuschüssen aber nicht um eine Spende oder Subvention handelt, rechtfertigt sich eine Kürzung des Vorsteuerabzuges nur im Rahmen des Verhältnisses der nicht berechtigenden Umsätze zum Gesamtumsatz, zumal durch die Finanzierungsvorgänge die Prämissen zur Leistungserstellung geschaffen werden. Dadurch kann ein mittelbarer Zusammenhang mit den getätigten Umsätzen hergestellt werden.

3.3.2 A-fonds-perdu-Beiträge

A-fonds-perdu-Beiträge durch Dritte gelten nach Ziff. 3.3.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 stets und ohne nähere Untersuchung als Spenden. Eine Abgrenzung gegenüber den Schenkungen erfolgt nicht.

Im Gegensatz zu den noch zu behandelnden Forderungsverzichten sieht die Verwaltungspraxis *keine Sonderregelungen für den Sanierungsfall* vor. Es wird davon ausgegangen, dass ein Dritter nie Zahlungen an den Steuerpflichtigen vornimmt, welche nicht freiwillig und zur Unterstützung bestimmter Tätigkeiten des Empfängers

erfolgen. Es sind allerdings durchaus Konstellationen denkbar, bei welchen ein Dritter – z. B. ein Lieferant oder ein Abnehmer – beim Konkurs des Steuerpflichtigen grossen Schaden nehmen würde und so entschädigungslos zur Leistung eines à-fonds-perdu-Beitrages bereit ist. Obschon in der Praxis à-fonds-perdu-Beiträge der genannten Art selten sind, ist dies kein Grund, sie undifferenziert den Spenden zuzuordnen.

3.3.3 Forderungsverzichte

Nach Ziff. 3.3.2 des neuen Merkblattes Nr. 23 werden *Forderungsverzichte auf Darlehen*¹¹⁹, welche aus «kaufmännischen Überlegungen» des Gläubigers im Sanierungsfalle ausgesprochen werden, nicht als Spenden qualifiziert. Dabei verlangt die Eidg. Steuerverwaltung ausdrücklich nicht das Vorliegen einer geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründung iSv Ziff. 2.1.3 des Merkblattes¹²⁰. Beweggrund für den Forderungsverzicht können die Minderung von Verlusten wie auch die Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehung sein. Demnach fokussiert die Eidg. Steuerverwaltung auf einen wirtschaftlichen Zwang beim Gläubiger. Dass ein rechtlicher Zwang vorliegen müsse – wie im Rahmen eines gerichtlichen Nachlassvertrages –, wird richtigerweise nicht verlangt. Allfällige Bedingungen sowie die Ausgabe von Genussscheinen¹²¹ sind besonders zu würdigen, da sie die Spendenfiktion zu relativieren vermögen.

Soweit der Forderungsverzicht durch die *öffentliche Hand* ausgesprochen wird, gilt dieser nach Ansicht der Verwaltung stets als Subvention. Ob das Gemeinwesen als Geschäftspartner oder in seiner hoheitlichen Funktion tätig wird, ist somit für die Verwaltung unerheblich. Soweit bei einem Zuschuss nicht öffentliche Interessen des Gemeinwesens, sondern geschäftliche im Vordergrund stehen, ist es gerechtfertigt, eine differenzierte Betrachtungsweise anzuwenden. Dies namentlich dort, wo verschiedene Gläubiger in einer vergleichbaren Situation ebenfalls einen entsprechenden Forderungsverzicht aussprechen, wie dies im Rahmen von Nachlassverträgen vorkommt.

Unter der Rubrik der Forderungsverzichte durch Dritte¹²² behandelt die Eidg. Steuerverwaltung die *Umwandlung von Fremdkapital (Darlehen) in Eigenkapital* und stellt fest, dass ein solches Vorgehen nach den Regeln für Gesellschafterbeiträge zu beurteilen ist. Eine Liberie-

117 BGE 126 II 443, E 8, 459; BGer vom 13. Februar 2002, Rs. 2A.150/2001, E 5b.

118 nMB23 Ziff. 2.4; FREI, StR 2001, 495.

119 Dabei wird implizit von unbedingten und unwiderruflichen Forderungsverzichten ausgegangen.

120 Eine solche ist auch nicht zu fordern, zumal der Dritte mangels entsprechendem Titel bei einer Erholung des Begünstigten keine Rückzahlung verlangen kann.

121 Art. 657 OR; BÖCKLI, Rz 529 ff.

122 nMB23 Ziff. 3.3.2.

rung durch Verrechnung ist tatsächlich nicht anders zu behandeln als jede andere Form der Liberierung; dies zumindest auf der Ebene des Schuldners/Empfängers.

Soweit *innert 12 Monaten* nach der Gewährung eines Darlehens auf die Rückzahlung der Forderung *verzichtet wird*, geht die Eidg. Steuerverwaltung davon aus, dass bereits im Zeitpunkt der Gewährung keine Rückzahlung vorgesehen war, weshalb von einem *à-fonds-perdu-Beitrag* im Zeitpunkt der Darlehensgewährung auszugehen sei¹²³. Was im Merkblatt definiert ist, entspricht einer pauschalen Anwendung der Grundsätze zur Steuerumgehung, kombiniert mit einer Beweislastumkehr¹²⁴. Ein solches Vorgehen ist zu beanstanden.

3.4 Spezialfragen

3.4.1 Rangrücktritte

Unter einem Rangrücktritt versteht die Eidg. Steuerverwaltung nach eigenen Angaben nur einen solchen, der im Rahmen von Art. 725 OR ausgesprochen wird¹²⁴. Vereinbarungen über eine Nachrangigkeit ohne Stundungswirkung – wie sie bei bestimmten Finanzierungsgeschäften und bei Unternehmensformen, welche nicht dem Aktienrecht unterworfen sind, vorkommen – fallen so erklärtermassen nicht darunter.

Die Eidg. Steuerverwaltung geht grundsätzlich davon aus, dass *die Gewährung eines Rangrücktrittes einem Verzicht auf die Rückforderung gleichkomme* und auch so zu behandeln sei¹²⁵. Die Fiktion des Verzichtes bewirkt bei einem Darlehen, welches mit Rangrücktritt gewährt wird, dass dieses in einen *à-fonds-perdu-Beitrag* umqualifiziert wird. Bei der Gewährung eines Rangrücktrittes auf einem bestehenden Darlehen wird gleich vorgegangen wie bei einem Forderungsverzicht. Eine Ausnahme von dieser Behandlung erfolgt dort, wo im Zeitpunkt der Gewährung des Rangrücktrittes «glaubhaft gemacht werden kann, dass der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann»¹²⁷. Dass die Gewährung eines Rangrücktrittes weder betriebswirtschaftlich¹²⁸ noch rechtlich¹²⁹ noch nach der eigenen Definition der Eidg. Steuerverwaltung¹³⁰ eine Sanierung darstellt,

bleibt unberücksichtigt. Ein Rangrücktritt stellt eine Sicherung der übrigen Gläubiger dar, mit welcher der Gang zum Richter vermieden bzw. aufgeschoben werden kann, um die eigentlichen Sanierungsmassnahmen zu beschliessen und zu implementieren.

Die von der Eidg. Steuerverwaltung aufgestellte und im neuen Merkblatt Nr. 23 bestätigte Fiktion des sofortigen Verzichtes auf das Darlehen ist auf breite Kritik gestossen¹³¹. Bei einem Rangrücktritt wird nicht auf die Forderung verzichtet, sondern es wird lediglich vereinbart, dass im Konkursfall die Forderungen gegenüber den anderen Gläubigern im Range nachgehen und eine Stundung von Forderung und Zinsen eintritt¹³². Die von der Verwaltung aufgestellte Verzichtsvermutung findet somit keine zivilrechtliche Bestätigung¹³³. Damit von den zivilrechtlichen Gegebenheiten abgewichen werden kann, bedarf es gewichtiger Argumente, so der Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise beim Vorliegen von Steuerumgehungen. Wiederum wird im Merkblatt eine pauschale Anwendung der Grundsätze zur Steuerumgehung statuiert. Als beweispflichtig für diese die Steuer erhöhenden Tatsachen wird der Steuerpflichtige erklärt.

3.4.2 Gruppenbesteuerung

Für Zuschüsse gelten *grundsätzlich* auch innerhalb einer Besteuerungsgruppe die allgemeinen Grundsätze¹³⁴. Dies bedeutet, dass bei Zuschüssen von Gesellschaften und Personen ohne eine direkte Beteiligung (z. B. Schwestergesellschaften) die Verwaltung allgemein vom Vorliegen einer Spende ausgeht, was – wie oben dargelegt – im Konzernverhältnis schlicht den tatsächlichen Gegebenheiten widerspricht.

Für den *Sanierungsfall* werden indessen Zuschüsse zwischen Mitgliedern der Besteuerungsgruppe ohne nähere Untersuchung als für den Vorsteuerabzug unschädlich bezeichnet¹³⁵. Eine Begründung sucht man im Merkblatt vergebens. Zutreffend wäre, die Zuschüsse im Konzern – und nicht nur im Gruppenverhältnis – einer differenzierten Beurteilung zu unterwerfen. Zum Instrumentarium für die Beurteilung der einzelnen Vorgänge würde dabei auch die Dreieckstheorie – bzw. die davon abzulei-

123 nMB23 Ziff. 3.3.2.

124 In diesem Sinne nMB23, Fussnote 8 ad Ziff. 3.3.2.

125 nMB23, Fussnote 1 ad Ziff. 2.1.1 und Ziff. 2.1.2. Zum Begriff s. WITMER, 65 ff.; HWP 364.

126 nMB23 Ziff. 3.3.1 und Ziff. 3.3.2. S. auch zur alten Fassung NIDERÖST, StR 2003, 175.

127 nMB23 Ziff. 3.3.2.

128 HWP, 365.

129 WITMER, insb. 87 und 254.

130 nMB23 Ziff. 3.1.

131 SCHUMACHER, ST 2003, 94; NIDERÖST, StR 2003, 175 ff.

132 WITMER, insb. 51 und 65 ff.

133 Zur Ablehnung der Theorie des kapitalersetzenden Rangrücktritts s. WITMER, 251 ff.

134 nMB23 Ziff. 3.4.

135 nMB23 Ziff. 3.4.

tenden Erkenntnisse auf der Ebene des Zuschussgebers und Zuschussempfängers – gehören.

3.4.3 Nutzungsänderung

Bezüglich den mit Zuschüssen, welche als Subventionen oder Spenden betrachtet werden, zusammenhängenden Nutzungsänderungen wird im Merkblatt Nr. 23 nichts wesentlich anderes dargelegt, als was bereits im Merkblatt Nr. 15 oder in der Spezialbroschüre Nr. 5 angeordnet wurde.

4 Leistungsentgelt

4.1 Forderungsverzichte

Der Verzicht auf eine Forderung, welche durch die Erbringung von der Steuer unterliegenden Leistungen durch den Gläubiger entstanden ist, wird anders als der Forderungsverzicht bei Darlehen behandelt. Nach Ziff. 4.1 des neuen Merkblattes Nr. 23 führt ein solcher Verzicht beim Schuldner zu einer Reduktion der anrechenbaren Vorsteuern¹³⁶. Beim Gläubiger kann dagegen – gegebenenfalls – eine Entgeltminderung geltend gemacht werden.

Wie Verzichte auf Forderungen zu behandeln sind, welche zwar aus einer entgeltlichen Leistung entstanden sind, jedoch nicht der Steuer unterliegen, weil sie angenommen sind, wird im neuen Merkblatt Nr. 23 nicht ausgeführt. In Anlehnung an die Qualifikation der Zinsverzichte als Gesellschafterbeiträge bzw. als Beiträge Dritter ist davon auszugehen, dass diese Art von Verzichten den Regeln für Darlehen unterworfen wird.

4.2 Nicht marktkonforme Leistungen

Durch nicht marktkonforme Leistungen können *verdeckte Zuschüsse* erfolgen. Diese können verdeckte (Kapital-) Einlagen sein, soweit Leistungserbringer oder Leistungsempfänger Beteiligte (oder Nahestehende) sind¹³⁷. Soweit die verbilligten Leistungen durch ein Gemeinwesen erbracht werden, geht die Verwaltungspraxis stets vom Vorliegen einer Subvention aus¹³⁸.

Die Vorgänge, welche dem Bereich der Zuschüsse zuzuordnen sind, müssen von den tatsächlichen *Verbilligungen* aus geschäftlichen Gründen abgegrenzt werden. In diesem Sinne hält das neue Merkblatt Nr. 23 in Ziff. 2.1.2 ausdrücklich fest, dass Zinsreduktionen von im Finanz-

bereich tätigen Institutionen (Banken, Versicherungen usw.) nicht zu den Beiträgen Dritter zählen, welche auf ihre Qualifikation als Spende weiter zu untersuchen sind.

Bei *Leistungen an Nahestehende* sieht Art. 33 Abs. 2 Satz 3 MWSTG ein ersatzweises Abstellen auf den *Drittpreis* vor. Diese Bestimmung findet dort Anwendung, wo der verlangte Preis unter dem tatsächlichen Wert liegt und eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage durchgesetzt werden soll. Soweit der bezahlte Preis dagegen weit über dem Drittpreis liegt, stellt sich die Frage nach dem Umfang des *Vorsteuerabzuges* beim Leistungsempfänger. Die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) hat im Falle eines übersetzten Preises einer Schwestergesellschaft entschieden, dass eine *Korrektur auf der Aufwandseite des Leistungsempfängers* zu erfolgen habe¹³⁹. Sachgerecht wäre es jedoch, eine Korrektur bei der Bemessungsgrundlage und – aufgrund einer berechtigten Rechnung – eine Reduktion des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger vorzunehmen. Erfolgt keine Rückzahlung des übersetzten Teils des Entgeltes, so könnte in diesem Umfang von einem Zuschuss ausgegangen werden.

5 Zeitlicher Geltungsbereich der Praxis

In Ziff. 1 des neuen Merkblattes Nr. 23 wird bestimmt, dass die neue (grundsätzlich mildere) Praxis ab deren Veröffentlichung am 1. Juli 2003 gelte. Es stellt sich nun die Frage, ob für Vorgänge, welche sich vor diesem Datum ereignet haben, die neue Praxis zur Anwendung gelangen könne. Dazu schweigt sich das Merkblatt aus.

Für vor dem Stichtag liegende Vorgänge, welche Objekt eines mittlerweile rechtskräftigen Entscheides geworden sind, besteht keine Möglichkeit, die Anwendung der neuen Praxis zu fordern. Eine Praxisänderung ist nämlich kein ausreichender Grund, um die Anpassung einer Verfügung zu rechtfertigen¹⁴⁰. Soweit der Steuerpflichtige – in Anwendung der bisherigen Verwaltungspraxis – eine Vorsteuerkürzung vorgenommen hat und die daraus resultierende Steuer vorbehaltlos abgerechnet hat, kann er ebenfalls keine Anwendung der neuen Praxis verlangen. Die vorbehaltlose Zahlung der Steuer führt nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung nämlich dazu, dass die Abrechnung die gleichen Wirkungen wie eine rechtskräftige Verfügung entfaltet¹⁴¹. Der Steuer-

136 S. dazu Art. 40 MWSTG.

137 S. dazu RUPPE, § 4 Tz 96.

138 MB15 Ziff. 2.

139 SRK vom 4. März 2002, VPB 66.58, E 4e.

140 KÖLZ/HÄNER, Rz 439 m.w.H.

141 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.4.

pflichtige muss die mit der Abrechnung implizit abgegebene Erklärung, sich der zu diesem Zeitpunkt geltenden Praxis zu unterwerfen, gegen sich selbst gelten lassen.

Praxisänderungen dürfen grundsätzlich weder zu Gunsten noch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rückwirkend angewendet werden¹⁴². Eine Ausnahme gilt für diejenigen Fälle, in welchen der Steuerpflichtige die Anwendung der alten Praxis bestritten hat – so namentlich durch eine Zahlung unter Vorbehalt – und im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht rechtskräftig entschieden worden ist.

Besonders interessant sind die Fälle, in welchen der Steuerpflichtige zwar keinen Vorbehalt angebracht, jedoch auch keine Kürzung des Vorsteuerabzuges vorgenommen hat (eine solche ist ja nach neuer Praxis auch nicht mehr erforderlich). Dies trifft in all denjenigen Fällen zu, in welchen sich der Steuerpflichtige der Problematik der Zuschüsse nicht bewusst war. Hier hat der Steuerpflichtige – aus der Sicht der bisherigen Praxis – zu wenig Steuer entrichtet. Der klassische Fall der Zahlung einer Steuer, welche nach neuer Praxis nicht mehr geschuldet wäre, liegt nicht vor. Bezüglich den Verwaltungsanordnungen gilt allerdings der Grundsatz, wonach davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige diese kennt, und solange er diese nicht ausdrücklich bestreitet, er sie gegen sich gelten lassen muss¹⁴³. In der Realität bleibt dieser Grundsatz eine Fiktion, berücksichtigt man die Dichte und Komplexität der Verwaltungsanordnungen. Eine Praxisänderung führt immer dazu, «dass die neuen Fälle anders behandelt werden als die alten»¹⁴⁴. Das Gebot der Rechtsgleichheit verbietet, dass «nach erfolgter Praxisänderung einzelne, noch nicht erledigte Fälle nach der alten Praxis beurteilt und andere, bereits erledigte Fälle nach der neuen Praxis behandelt»¹⁴⁵ werden. Aus dieser Perspektive bietet sich der Verwaltung die Möglichkeit an, die neue Praxis auf die erst heute zu behandelnden Fälle, welche nach alter Praxis nicht korrekt abgerechnet wurden, anzuwenden¹⁴⁶, was in der Praxis auch festgestellt worden ist. Dies entspricht auch der Handhabung unter dem Regime der Warenumsatzsteuer¹⁴⁷.

6 Schlussbetrachtung

Im Rahmen der Neufassung des Merkblattes Nr. 23 hat die Eidg. Steuerverwaltung verschiedene Aspekte konzeptionell überdacht und sachgerechteren Lösungen zugeführt. In anderen Bereichen besteht, je nach Beurteilung, noch ein gewisser Handlungsbedarf. Tatsache ist, dass der Gesetzgeber weder klare noch einfache Bestimmungen geschaffen hat, womit es auch schwer hält, das vom Gesetzgeber tatsächlich anvisierte Konzept herauszuschälen. Dies wird noch dadurch kompliziert, dass diverse Bestimmungen nicht aufeinander abgestimmt sind und den Rechtsanwender vor verschiedene, nur schwer lösbare Probleme stellen. Die Verwaltung hat mit der Neufassung des Merkblattes einen echten Beitrag zur Klarstellung verschiedener Fragen geleistet, dies in einem bekanntlich verwaltungsintern kontrovers diskutierten Sachbereich. Nicht unerwähnt bleiben darf allerdings die zu beobachtende Tendenz der Verwaltung, implizit objektivierete Umgehungstatbestände zu definieren und starre Regelungen aufzustellen. Dies lässt sich dadurch erklären, dass die Verwaltung nach einfach umsetzbaren und rechtsgleich wirkenden Regeln strebt. Aufgrund der noch bestehenden Kritikpunkte darf davon ausgegangen werden, dass der Bereich der Kapitaleinlagen, Subventionen und anderen Zuschüsse Gegenstand von weiteren Rechtsmittelverfahren sein wird.

Literatur

- BAUMGARTNER IVO P., Die Entgeltlichkeit bei der schweizerischen Mehrwertsteuer, StR 1996, 255 ff.
- in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000
 - Unternehmensumstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, FStR 2001, 37 ff.
- BIRKENFELD WOLFRAM, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, 3. A., Loseblatt, Köln 1998/2003
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 2. A., Zürich 1996

142 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.8; s. auch CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, Rz 1734 m.w.H.

143 Ausdrücklich BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 4.2.2 m.w.H.

144 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.7.

145 BGer vom 2. Juni 2003, Rs. 2A.320/2002/2A.326/2002, E 3.4.3.7 m.w.H.

146 GEIGER (ST 2003, 891) will die Anwendung der neuen Praxis auf die Fälle der Abrechnung unter Vorbehalt oder einer sonstigen Bestreitung der bisherigen Praxis anwenden.

147 METZGER, Handbuch, Rz 832.

- BOEMLE MAX, *Unternehmensfinanzierung*, 13. A., Zürich 2002
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Basel/Genf/München 2000
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS, *Handbuch zur neuen Mehrwertsteuer*, Bern 1995
- CAMENZIND ALOIS/HONAUER NIKLAUS/VALLENDER KLAUS A., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 2003
- CLAVADETSCHER DIEGO, in: *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000
- DAVID EUGEN, *Das Mehrwertsteuer-Gesetz (MWStG) als Eckstein eines rationalen Steuersystems – politischer Ausblick*, StR 1996, 455 ff.
- DZIADKOWSKI DIETER/WALDEN PETER, *Umsatzsteuerrecht*, 4. A., München/Wien 1996
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, *Schweizerisches Aktienrecht*, Bern 1996
- FREI BENNO, *Vorsteuerkürzung bei Subventionen, Beiträgen der öffentlichen Hand, Spenden und Zuschüssen – auch bei Sanierungen?*, StR 2001, 492 ff.
- GEIGER FELIX, *Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Sanierungsbeiträgen*, ST 2002, 951 ff.
– *Neue MWST-Praxis bei Sanierungsbeiträgen und sonstigen Zuschüssen*, ST 2003, 891 ff.
- GLAUSER PIERRE-MARIE, *Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA*, ST 1999, 403 ff.
- HÄNER ISABELLE, s. *Kölz Alfred/Häner Isabelle*
- HIRSCHI SILVIA, s. *Loosli Patrick/Hirschi Silvia*
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- HONAUER NIKLAUS, s. *Camenzind Alois/Honauer Niklaus*
– s. *Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A.*
- HWP, s. *Treuhand-Kammer*
- KAUFMANN THOMAS J., in: *Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer*, Basel/Genf/München 2000
- KILCHES RALPH, *Sammlung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts*, Wien 1999
- KLENK FRIEDRICH, in: *Sölch Otto/Ringleb Karl, Umsatzsteuergesetz*, herausgegeben von Mösslang Gerhard, Loseblatt, München 2003
- KÖLZ ALFRED/HÄNER ISABELLE, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. A., Zürich 1998
- KUHN STEPHAN, s. *Brülisauer Peter/Kuhn Stephan*
- LOOSLI PATRICK/HIRSCHI SILVIA, *Praxisforum MWST, Abschn. 12, Beiträge im Sanierungsfall*, StR 2002, 682 ff.
- MEIER-HAYOZ ARTHUR, s. *Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- METZGER DIETER, *Handbuch der Warenumsatzsteuer*, Muri b. Bern 1983/1993 (zit. Handbuch)
– *Kurzkomentar zum Mehrwertsteuergesetz*, Muri b. Bern 2000 (zit. Kommentar)
- MEUTER HANS ULRICH, *Sanierung einer Aktiengesellschaft*, ZStP 1998, 79 ff.
- NIDERÖST MARC, *Die mehrwertsteuerlichen Folgen eines Rangrücktrittes*, StR 2003, 175 ff.
- NOBEL PETER, s. *Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter*
- RIVIER JEAN-MARC/ROCHAT ANNIE, *Droit fiscal suisse, La taxe sur la valeur ajoutée*, Fribourg 2000
- ROCHAT ANNIE, s. *Rivier Jean-Marc/Rochat Annie*
- RUBLI ARMAND P., *Sanierungsmassnahmen im Konzern aus gesellschaftlicher Sicht*, Zürich 2002
- RUPPE HANS GEORG, *Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar*, 2. A., Wien 1999
- SCHUMACHER RUDOLF, *Behandlung des Rangrücktritts bei der Mehrwertsteuer*, ST 2003, 94
- TREUHAND-KAMMER, *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998*, Zürich 1998 (zit.: HWP)
- VALLENDER KLAUS A., s. *Camenzind Alois/Honauer Niklaus/Vallender Klaus A.*
- WALDBURGER ROBERT, s. *Höhn Ernst/Waldburger Robert*
- WALDEN PETER, s. *Dziadkowski Dieter/Walden Peter*
- WITMER JÖRG, *Der Rangrücktritt im schweizerischen Aktienrecht*, Zürich 1999

Materialien

EIDG. FINANZDEPARTEMENT, Kommentar zur Verordnung über die Mehrwertsteuer (MWSTV), BBl 1994 III 530 ff. (zit.: Kommentar EFD)

EIDG. STEUERVERWALTUNG, Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Bern 2000 (zit.: WL 2001)

- Spezialbroschüre Nr. 5, Nutzungsänderung (Einlagesteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung) (zit.: SB05)
- Spezialbroschüre Nr. 6, Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung (zit.: SB06)
- Merkblatt Nr. 15, Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (zit.: MB15)
- Merkblatt Nr. 23 vom Juli 2002 betreffend Beiträge im Sanierungsfalle (zit.: aMB23)
- Merkblatt Nr. 23 vom Juli 2003 betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall (zit.: nMB23)
- Praxismitteilung vom 3. Juli 2003, Behandlung von Darlehen ohne oder zu einem reduzierten Zins und von erlassenen Darlehen
- Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer, vom Februar 2001

KOMMISSION FÜR WIRTSCHAFT UND ABGABEN DES NATIONALRATES, Parlamentarische Initiative Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), Bericht vom 28. August 1996, BBl 1996 V 713 ff. (zit.: Bericht WAK-N)