



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administraziun federala da taglia AFT

Hauptabteilung Mehrwertsteuer

Merkblatt Nr. 23

(überarbeitete Neuauflage per 1.7.2003)

Merkblatt betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall

Inhaltsverzeichnis:

1. Vorbemerkungen
2. Allgemeiner Teil
 - 2.1 Begriffsdefinitionen
 - 2.1.1 Gesellschafterbeiträge
 - 2.1.2 Beiträge Dritter
 - 2.1.3 Geschäftsmässig/kaufmännisch begründete Beiträge
 - 2.1.4 Spenden sowie Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand
 - 2.2 Gesellschafterbeiträge an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
 - 2.2.1 Im Allgemeinen
 - 2.2.2 Die öffentliche Hand
 - 2.3 Einlagen in Einzelfirmen und Personengesellschaften, Beiträge an übrige Gesellschaftsformen
 - 2.3.1 Einzelfirmen
 - 2.3.2 Kollektiv- und Kommanditgesellschaften
 - 2.3.3 Einfache Gesellschaften
 - 2.3.4 Vereine
 - 2.3.5 Stiftungen
 - 2.4 Beiträge Dritter

- 3. Besonderer Teil betreffend Sanierung
 - 3.1 Begriffsdefinition
 - 3.2 Gesellschafterbeiträge im Sanierungsfall
 - 3.3 Beiträge Dritter im Sanierungsfall
 - 3.3.1 Geldbeiträge à-fonds-perdu Dritter
 - 3.3.2 Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit bereits gewährten Darlehen
 - 3.3.3 Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit Lieferungen und Dienstleistungen
 - 3.4 Gruppenbesteuerung
- 4. Nutzungsänderungen
 - 4.1 Grundsätzliches
 - 4.2 Allgemeine Beiträge
 - 4.3 Objektbezogene Beiträge
 - 4.4 Weitere Ausführungen

Im Text verwendete Abkürzungen:

ESTV	Eidg. Steuerverwaltung
HA MWST	Hauptabteilung Mehrwertsteuer
HA DVS	Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
MWSTG	Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
StG	Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (SR 641.10)

1. Vorbemerkungen

Das vorliegende Merkblatt stellt eine überarbeitete Version dar, welche das Merkblatt Nr. 23 vom 31. Juli 2002 betreffend Beiträge im Sanierungsfall ersetzt, und gilt ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung (1. Juli 2003).

Grundsätzlich ist bei Gesellschafterbeiträgen und Beiträgen Dritter in einem ersten Schritt abzuklären, ob es sich bei diesen «Zuschüssen» allenfalls um Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches handelt. In diesem Fall ist das vorliegende Merkblatt **nicht anwendbar**. Ebenso erübrigen sich von vornherein weitere Abklärungen in Bezug auf diejenigen Vorsteuern, die im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Umsätzen anfallen oder die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (Art. 38 MWSTG).

2. Allgemeiner Teil

2.1 Begriffsdefinitionen

2.1.1 Gesellschafterbeiträge

Unter den Begriff **Gesellschafterbeiträge** fallen insbesondere Kapitaleinlagen, Aufgelder, Zuschüsse/Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte und Rangrücktritte¹ im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen und die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die seitens der Gesellschafter bzw. Genossenschafter an Gesellschaften bzw. Genossenschaften geleistet werden.

2.1.2 Beiträge Dritter

Unter den Begriff **Beiträge Dritter** fallen insbesondere Zuschüsse/Beiträge à-fonds-perdu, Forderungsverzichte und Rangrücktritte¹ im Zusammenhang mit Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen und die Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins, die seitens Dritter an Gesellschaften und Genossenschaften geleistet werden, an denen sie keine Beteiligungsrechte halten.

¹ Im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR.

Nicht dazu zählen in der Regel spezielle Zinskonditionen auf Darlehen von im Finanzbereich tätigen Institutionen.

2.1.3 **Geschäftsmässig/kaufmännisch begründete Beiträge**

Um **geschäftsmässig/kaufmännisch** begründete Beiträge handelt es sich dann, wenn auf Grund 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.

Fälle, bei denen unklar ist, ob die Beiträge geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind, können der HA MWST mit den erforderlichen Angaben und Unterlagen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Budget, Buchungsbelege, Verträge, Beschlussfassungen, Verzichtvereinbarungen usw.) zur Prüfung unterbreitet werden.

2.1.4 **Spenden sowie Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand**

Spenden sowie **Subventionen** und **andere Beiträge der öffentlichen Hand**² sind Geld- oder Naturalleistungen, bei denen keine entsprechende Gegenleistung des Empfängers vorliegt. Sie dienen der Leistungserstellung und wirken sich auf den Preis des Produkts aus, unabhängig davon, ob dieses Gegenstand eines der Steuer unterliegenden oder von der Steuer ausgenommenen Umsatzes ist. Solche Beiträge führen zu einer Vorsteuerabzugskürzung, weil der Vorsteuerabzug nur auf Gegenständen und Dienstleistungen vorgenommen werden darf, die für steuerbare (oder von der Steuer befreite) Umsätze verwendet werden (Art. 38 MWSTG).

² Vgl. Merkblatt Nr. 15 «Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand».

2.2 Gesellschafterbeiträge an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

2.2.1 Im Allgemeinen

Damit Gesellschafterbeiträge an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen, müssen sie geschäftsmässig/kaufmännisch begründet (vgl. Ziffer 2.1.3) sein und von einem direkt³ an der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft Beteiligten stammen⁴.

Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, gelten die Beiträge als Spenden bzw. Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand (vgl. Ziffer 2.1.4) und es ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Im Weiteren ist auch das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

Nicht abziehbar sind die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit solchen Beiträgen stehen (z.B. der Bezug eines Notars oder eines Beraters). Vgl. dazu auch die Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ausgabe 2000, Ziffer 1.2.2.2.

2.2.2 Die öffentliche Hand

Sind bei **Beiträgen der öffentlichen Hand** die Voraussetzungen der geschäftsmässigen/kaufmännischen Begründetheit erfüllt (vgl. Ziffer 2.1.3) und lassen sich die Beiträge aus dem Beteiligungsverhältnis erklären (vgl. Ziffer 2.2.1), ziehen die Beiträge keine Vorsteuerabzugskürzung nach sich.

³ Eine indirekte Beteiligung (z.B. «Mutter-Enkelin») fällt nicht darunter und die Beiträge gelten als Beiträge Dritter (vgl. Ziffer 2.4).

⁴ Diese Praxis hat folgende Ergänzung der Ziffer 1.2.3.5 der Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung» zur Folge: «Bei schuldrechtlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft bzw. zwischen den Genossenschaf tern und der Genossenschaft gelten zinsvergünstigte und zinslose Darlehen, Zinsverzicht e, Zinsreduktionen, Forderungsverzichte und Rangrücktritte im Zusammenhang mit Darlehen, die geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind (vgl. Ziffer 2.1.3), nicht als Spende, die zu einer anteilmässigen Vorsteuerabzugskürzung führt.»

Erfahrungsgemäss richtet die öffentliche Hand jedoch Beiträge aus volkswirtschaftlichem, wissenschaftlichem, sozialpolitischem und ähnlichem Interesse aus. In der Regel fehlt deshalb diesen Beiträgen die geschäftsmässige/kaufmännische Begründetheit. Sie gelten somit als Subventionen bzw. andere Beiträge der öffentlichen Hand im Sinne von Artikel 33 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG und führen zu einer Vorsteuerabzugskürzung (Art. 38 Abs. 8 MWSTG). Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

Nicht abziehbar sind die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit solchen Beiträgen stehen (z.B. der Beizug eines Notars oder eines Beraters). Vgl. dazu auch die Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ausgabe 2000, Ziffer 1.2.2.2.

2.3 Einlagen in Einzelfirmen und Personengesellschaften, Beiträge an übrige Gesellschaftsformen

2.3.1 Einzelfirmen

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die zugeführten Mittel dem Geschäfts- oder Privatbereich des Inhabers einer Einzelfirma zuzurechnen sind. Handelt es sich dabei um den Privatbereich, besteht von vornherein kein Recht auf die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges für die entsprechenden Aufwendungen.

Im Übrigen ziehen Kapitaleinlagen des Inhabers einer Einzelfirma keine Vorsteuerabzugskürzung nach sich, soweit sie geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind (vgl. Ziffer 2.1.3).

2.3.2 Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die zugeführten Mittel der Gesellschaft oder dem Privatvermögen der Gesellschafter zuzurechnen sind. Handelt es sich dabei um Privatvermögen, besteht von vornherein kein Recht auf die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges für die entsprechenden Aufwendungen.

Im Übrigen handelt es sich bei Einlagen der Gesellschafter um Kapitaleinlagen, die keine Vorsteuerabzugskürzung nach sich ziehen, soweit sie geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind (vgl. Ziffer 2.1.3).

2.3.3 Einfache Gesellschaften

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die zugeführten Mittel der Gesellschaft oder dem Privatvermögen der Gesellschafter zuzu-

rechnen sind. Handelt es sich dabei um Privatvermögen, besteht von vornherein kein Recht auf die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges für die entsprechenden Aufwendungen.

Kapitalzuschüsse der Gesellschafter an die einfache Gesellschaft, die der Defizitdeckung dienen, ziehen keine Vorsteuerabzugskürzung nach sich, soweit sie geschäftsmässig/kaufmännisch begründet sind (vgl. Ziffer 2.1.3).

2.3.4 Vereine

Bei Beiträgen seitens von Vereinsmitgliedern ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob es sich um von der Steuer ausgenommene Mitgliederbeiträge gemäss Artikel 18 Ziffer 13 MWSTG oder um Entgelt für erbrachte Leistungen handelt. Freiwillige Beiträge der Vereinsmitglieder ohne jegliche Gegenleistung gelten als Spenden, die in jedem Fall zu einer Vorsteuerabzugskürzung führen. Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

2.3.5 Stiftungen

Geldbeiträge à-fonds-perdu an Stiftungen gelten in jedem Fall als Spenden und es ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Dasselbe gilt für das Aussprechen von Forderungsverzichten und Rangrücktritten im Zusammenhang mit Darlehen. Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

2.4 Beiträge Dritter

Beiträge Dritter (vgl. Ziffer 2.1.2), d.h. auch Beiträge der öffentlichen Hand, bei denen keine entsprechende Gegenleistung des Empfängers vorliegt, gelten als Spenden (bzw. bei der öffentlichen Hand als Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand) und es ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

Für solche Beiträge Dritter im Sanierungsfall gelten die Ausführungen in Ziffer 3.3 dieses Merkblattes.

3. Besonderer Teil betreffend Sanierung

3.1 Begriffsdefinition

Ein Sanierungsfall liegt dann vor, wenn eine Überschuldung⁵ bzw. bei Kapitalgesellschaften eine Unterbilanz⁶ in dem Sinne vorhanden ist, dass die Gesellschaft über keine offenen oder stillen Reserven verfügt, über welche die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können.

Eine Sanierungsmassnahme im Sinne dieses Merkblattes ist einzig dann gegeben, wenn Beiträge oder Forderungsverzichte geleistet werden, die der Gesundung eines Unternehmens dienen, dessen Fortbestand gewährleisten und auf die nachhaltige Wiederherstellung des Eigenkapitals gerichtet sind. Es handelt sich hierbei um **aussergewöhnliche Massnahmen** der Mittelbeschaffung zur Beseitigung von aufgelaufenen Verlusten, die der Bilanzsanierung dienen. Eine Sanierung kann auch in mehreren Schritten erfolgen, was aber anhand eines entsprechenden Gesellschaftsbeschlusses nachgewiesen werden muss. Ebenso ist diesfalls ein Sanierungsplan vorzulegen, woraus die Gestundstellung des sanierungsbedürftigen Unternehmens ersichtlich ist.

Die für die Prüfung einer Sanierung erforderlichen Unterlagen (Bilanz, Erfolgsrechnung, Buchungsbelege, Verträge, Beschlussfassungen, Verichtsvereinbarungen, Sanierungsübersichten, Sanierungspläne usw.) sind aufzubewahren und der HA MWST auf Verlangen vorzuweisen.

3.2 Gesellschafterbeiträge im Sanierungsfall

Für Gesellschafterbeiträge im Sanierungsfall gelten analog die Ausführungen im allgemeinen Teil zu den Gesellschafterbeiträgen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vgl. Ziffer 2.2) und zu den Einlagen in Einzelunternehmen und Personengesellschaften bzw. Beiträgen an übrige Gesellschaftsformen (vgl. Ziffer 2.3).

⁵ Bei Personengesellschaften liegt eine Überschuldung vor, wenn die vorhandenen Aktiven die Ansprüche der Gläubiger nicht mehr decken.

⁶ Bei Kapitalgesellschaften liegt eine Unterbilanz (sog. Verlustbilanz) vor, wenn die vorhandenen Aktiven zwar das Fremdkapital noch voll decken, jedoch das Gesellschaftskapital infolge Verlusts teilweise aufgezehrt ist. Weiter sind auch keine offenen oder stillen Reserven vorhanden, über die der Verlust noch ausgebucht werden könnte.

Nicht abziehbar sind die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stehen (z.B. der Beizug eines Notars oder eines Beraters). Vgl. dazu auch die Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ausgabe 2000, Ziffer 1.2.2.2.

Beiträge einer Gesellschaft an eine zu sanierende Schwestergesellschaft bzw. nahestehende Gesellschaft (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Randziffer 430) werden gleich wie Gesellschafterbeiträge (vgl. Ziffer 2.2) behandelt, sofern die zu sanierende Schwestergesellschaft bzw. nahestehende Gesellschaft, welche den Beitrag (Zuschuss) erhalten hat, gegenüber der HA MWST **nachweist**, dass sie in Anwendung der **Dreieckstheorie**⁷ die Emissionsabgabe gemäss Art. 5 Abs. 2 lit. a StG entrichtet hat oder dass ihr die Emissionsabgabe von der HA DVS gemäss Art. 12 StG erlassen worden ist. Andernfalls gelten für diese Beiträge die Ausführungen in Ziffer 3.3.

3.3 Beiträge Dritter im Sanierungsfall

3.3.1 Geldbeiträge à-fonds-perdu Dritter

Geldbeiträge à-fonds-perdu, die von Dritten geleistet werden, gelten als Spenden bzw. Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand und es ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

Ebenfalls und ungeachtet ihrer Verbuchung gelten als Geldbeiträge à-fonds-perdu diejenigen Darlehen Dritter, die dem sanierungsbedürftigen Unternehmen unter gleichzeitiger Abgabe einer Rangrücktrittserklärung gewährt werden und deshalb vermutlich kaum je zurückbezahlt werden. Es ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen, die sich auf Grund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Darlehensgewährung berechnet. Eine Vorsteuerabzugskürzung infolge eines allfälligen Zinsverzichtes ist bei dieser Betrachtungsweise abgegolten und braucht nicht mehr berücksichtigt zu werden. Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen.

Nicht als Geldbeiträge à-fonds-perdu gelten hingegen diejenigen Darlehen mit Rangrücktrittserklärung, bei welchen mittels geeigneter Unterlagen (z.B. Budget) glaubhaft nachgewiesen werden kann, dass

⁷ Vgl. Merkblatt zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer vom Februar 2001 der HA DVS der ESTV.

der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann. Diese sind weiterhin als rückzahlbare Schuld anzusehen. In diesem Fall ist einzig jährlich eine Vorsteuerabzugskürzung wegen eines allfälligen Zinsverzichtes vorzunehmen.

Werden Darlehen von vornherein, d.h. bevor der Sanierungsfall eingetreten ist (z.B. bei Unternehmen in der Aufbauphase/«start-up» Firmen), gleichzeitig mit Rangrücktritt gewährt und ist das Unternehmen auf Grund der Geschäftserwartungen später in der Lage, diese Mittel zurückzubezahlen, handelt es sich nicht um einen à-fonds-perdu Beitrag, sondern weiterhin um eine rückzahlbare Schuld. Nach denselben Gesichtspunkten sind auch Darlehen zu prüfen, bei denen der Rangrücktritt klarerweise zwar von Anfang an in die Geschäftsplanung einbezogen, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt ausgesprochen wird. Ebenso als rückzahlbare Schulden anzusehen sind diejenigen Darlehen, für welche die Rangrücktrittserklärungen auf Grund der Geschäftsplanung zu einem späteren Zeitpunkt wieder beseitigt werden sollen.

Nicht abziehbar sind die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stehen (z.B. der Beizug eines Notars oder eines Beraters). Vgl. dazu auch die Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ausgabe 2000, Ziffer 1.2.2.2.

3.3.2 Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit bereits gewährten Darlehen

Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit bereits gewährten Darlehen, die gegenüber einem sanierungsbedürftigen Unternehmen ausgesprochen werden und denen aus der Sicht des Darlehensgebers **kaufmännische Überlegungen** (Verlustminimierung, Aufrechterhaltung der Geschäfts- bzw. Lieferbeziehung) zugrunde liegen, gelten nicht als Spenden und es ist keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Als solche Forderungsverzichte gelten:

- der Verzicht auf die Rückforderung;
- die nachträgliche Erklärung des Rangrücktrittes, was dem Verzicht auf die Rückforderung gleichgestellt wird.
Weiterhin als rückzahlbare Schuld gelten solche Darlehen hingegen, wenn mittels geeigneter Unterlagen (z.B. Budget) glaubhaft nachgewiesen werden kann, dass der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann;
- Zinsverzichte und Zinsreduktionen.

Liegen zwischen der Darlehensgewährung und den hievor beschriebenen Forderungsverzichten weniger als 12 Monate, dann geht die HA MWST davon aus, dass die Sanierungsbedürftigkeit des Darlehensnehmers im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bereits gegeben war, womit ein solches Darlehen als Geldbeitrag à-fonds-perdu (vgl. Ziffer 3.3.1) zu behandeln ist⁸.

Forderungsverzichte der **öffentlichen Hand** im Zusammenhang mit Darlehen, die gegenüber einem sanierungsbedürftigen Unternehmen ausgesprochen werden, gelten immer als Subventionen bzw. Beiträge der öffentlichen Hand und es ist eine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Im Weiteren ist das Vorliegen einer Nutzungsänderung (vgl. Ziffer 4) zu prüfen. Weiterhin als rückzahlbare Schuld gelten hingegen solche Darlehen, bei denen nachträglich ein Rangrücktritt erklärt wurde, wenn mittels geeigneter Unterlagen (z.B. Budget) glaubhaft nachgewiesen werden kann, dass der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann. In diesem Fall ist einzig jährlich eine Vorsteuerabzugskürzung wegen eines allfälligen Zinsverzichtes vorzunehmen.

Nicht abziehbar sind die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stehen (z.B. der Beizug eines Notars oder eines Beraters). Vgl. dazu auch die Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», Ausgabe 2000, Ziffer 1.2.2.2.

Die Umwandlung eines Darlehens in Eigenkapital (sog. Verrechnungslieferung) gilt als Verrechnung und ist nicht nach dem hier beschriebenen Vorgehen zu beurteilen. In diesem Fall gelten die Ausführungen unter Ziffer 2.2.

3.3.3 Forderungsverzichte Dritter im Zusammenhang mit Lieferungen und Dienstleistungen

Entsprechende Forderungsverzichte seitens Dritter im direkten Zusammenhang mit Lieferungen und Dienstleistungen gelten nicht als Spenden. Dasselbe gilt in Bezug auf Forderungsverzichte, welche von Gesellschaftern bzw. Genossenschaftlern ausgesprochen werden, die der Gesellschaft gegenüber als Lieferant oder Dienstleistungserbringer auftreten.

Bei solchen Forderungsverzichten hat das sanierungsbedürftige Unternehmen, welches die Leistungen erhalten hat, keinen Anspruch auf die Geltendmachung von Vorsteuern. Sofern dieses Unter-

⁸ Der Gegenbeweis ist mittels geeigneter Unterlagen zugelassen.

nehmen seine Abrechnungen nach vereinbarten Entgelten erstellt, muss eine Vorsteuerkorrektur wegen nicht bezahlter steuerbarer Leistungen vorgenommen werden (vgl. Art. 40 MWSTG).

Für den Leistungserbringer stellt ein solcher Forderungsverzicht eine Entgeltsminderung dar, die entsprechend belegt und verbucht werden muss (Art. 44 Abs. 2 MWSTG).

Die Umwandlung einer Forderung in eine andere Forderung (z.B. Darlehen) gilt als Verrechnung und ist nicht nach dem hier beschriebenen Vorgehen zu beurteilen. Zum Begriff der Novation wird auf die Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Randziffer 211, verwiesen. Der Leistungserbringer hat auf der der Verrechnung zugrunde liegenden Forderung die Mehrwertsteuer zu entrichten.

3.4 Gruppenbesteuerung

Für Beiträge von Konzerngesellschaften ausserhalb eines Sanierungsfalls gelten die Ausführungen unter Ziffer 2.2 bzw. Ziffer 2.4.

Bei Unternehmen mit Gruppenbesteuerung, die Beiträge im Sanierungsfall im Sinne der vorstehenden Ausführungen erhalten, ist jedoch speziell zu beachten, dass solche Beiträge keine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge haben, wenn es sich um Beiträge der übrigen Gruppenmitglieder handelt, unabhängig davon, ob sie am sanierungsbedürftigen Gruppenmitglied selber beteiligt sind. Die Regelungen betreffend die Beiträge Dritter sind also auch dann nicht zu berücksichtigen, wenn die geldgebenden Gruppenmitglieder selber gar keine Anteile am Geldempfänger besitzen.

Nicht abziehbar sind die Vorsteuern derjenigen Aufwendungen, die in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stehen (z.B. der Beizug eines Notars oder eines Beraters). Dies gilt unabhängig davon, bei welchem Gruppenmitglied dieser Aufwand verbucht wird.

4. Nutzungsänderungen

4.1 Grundsätzliches

Für die Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug sind grundsätzlich die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Empfangs einer Lieferung oder Dienstleistung massgebend. Bei einer Veränderung der Verhältnisse während der Nutzungsdauer der bezogenen Leistung ist auch der Vorsteuerabzug entsprechend zu korrigieren. Dabei sind folgende steuerlichen Konsequenzen zu unterscheiden:

- Nimmt die Nutzung für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit ab, müssen die bezogenen Leistungen wieder entspre-

chend mit Steuer belastet werden. Massgebend ist dabei der bei Eintritt der Nutzungsänderung gültige Steuersatz.

- Nimmt die Nutzung für eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit zu, so kann nachträglich ein Vorsteuerabzug in der Abrechnung über jene Steuerperiode vorgenommen werden, in welcher die Voraussetzungen hierfür eingetreten sind. Diese Einlageentsteuerung hat zu demjenigen Steuersatz zu erfolgen, mit welchem die Bezüge seinerzeit belastet waren.

Solche Nutzungsänderungen können insbesondere auch dann entstehen, wenn ein Unternehmen Beiträge erhält, welche im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führen.

4.2 Allgemeine Beiträge

Handelt es sich bei den erhaltenen Beiträgen um solche, die allgemein zur Deckung von Defiziten usw. entrichtet werden, verursachen diese unter Umständen im Jahre der Entrichtung eine Eigenverbrauchsbesteuerung. Bei Wegfall dieser Beiträge im Folgejahr kann jedoch möglicherweise wiederum eine Einlageentsteuerung vorgenommen werden.

4.3 Objektbezogene Beiträge

Können solche Beiträge jedoch einem bestimmten Objekt direkt zugewiesen werden, so ergibt sich nur eine Eigenverbrauchsbesteuerung auf Grund der im Zusammenhang mit diesem Objekt geltend gemachten Vorsteuerabzüge.

Auf demjenigen Teil eines Objektes, welcher bereits bei der Anschaffung oder später mit objektbezogenen Subventionen, anderen Beiträgen der öffentlichen Hand oder Spenden finanziert wurde, kann später weder eine Eigenverbrauchsbesteuerung noch eine Einlageentsteuerung ausgelöst werden.

4.4 Weitere Ausführungen

Zum genauen Vorgehen sind die Ausführungen in den Spezialbroschüren Nr. 06, «Kürzung des Vorsteuerabzugs bei gemischter Verwendung», sowie Nr. 05, «Nutzungsänderungen (Einlageentsteuerung bzw. Eigenverbrauchsbesteuerung)», zu beachten.