

# Aktuelles aus der Mehrwertsteuer

Marc Thomet und Christina Meier, Bern\*



Anlässlich der STS-Tagungen 2003 in Pfäffikon und Luzern wünschten die Teilnehmer in den MWST-Workshops vor allem über die MWST-lichen Folgen der Beiträge von Gesellschaftern und/oder Dritten, welche eine zu sanierende Unternehmung erhält, zu sprechen. Das im Juni 2002 erschienene Merkblatt Nr. 23 der ESTV, «Merkblatt betreffend Beiträge im Sanierungsfall» regelte erstmals diesen Tatbestand. Die doch zum Teil einschneidenden Folgen für die sich in finanziellen Schwierigkeiten befindende Unternehmung (Vorsteuerabzugskürzung und mögliche Nutzungsänderung der getätigten Investitionen) gaben Anlass, das noch junge Merkblatt Nr. 23 bereits zu überarbeiten.

## Zusammenfassung

**Die Autoren vertiefen die Themen, welche anlässlich der STS-Tagung behandelt wurden. Insbesondere das Merkblatt Nr. 23, gültig ab 1. Juli 2003 und die formalen Anforderungen an vorsteuerabzugsberechtigten Belegen werden im Folgenden behandelt.**

Mit Gültigkeit per 1. Juli 2003 – d.h. nach den STS-Tagungen im Mai resp. Juni – ist jetzt das überarbeitete **Merkblatt Nr. 23 «Merkblatt betreffend Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall»** erschienen. Im Sinne einer Ergänzung der Ausführungen an den Workshops gehen die Autoren nachfolgend vor allem auf die wichtigsten Änderungen bzw. neuen Bestimmungen ein.

Im Weiteren wurde im Rahmen der Workshops auch die Frage um die formalen Anforderungen an vorsteuerabzugsberechtigende Belege zwischen den Teilnehmern und den Autoren/Referenten intensiv disku-

tiert. Aus diesem Grunde folgen unter dem Titel **«Rechnungsstellung bei der Mehrwertsteuer»** wichtige Hinweise und Präzisierungen zu dieser Thematik.

## 1. Sanierung und Mehrwertsteuer Neue überarbeitete Ausgabe des Merkblattes Nr. 23

### 1.1 Grundsätzliches

Das überarbeitete Merkblatt Nr. 23 regelt nicht nur die **Beiträge im Sanierungsfall**, sondern neu auch die **Beiträge ausserhalb eines Sanierungsfalles**.

Damit eine steuerpflichtige Person die Vorsteuern auf den bezogenen Leistungen in vollem Umfange geltend machen kann, muss sie zu 100% steuerbare Umsätze erzielen. Dem vereinbarten/vereinnehmten Entgelt muss demnach eine steuerbare Gegenleistung zugrunde liegen. Erhalten steuerbare Unternehmen Beiträge, ohne dass sie eine Gegenleistung erbringen müssen, handelt es sich nicht um ein Entgelt, welches aufgrund einer steuerbaren Leistung bezahlt wird, sondern es handelt sich um eine Spende (oder Subvention). Spenden führen zu einer Vorsteuerabzugskürzung, welche sich aus dem Verhältnis totale Entgelte / erhaltene Spenden (von der Steuer ausgenommene Umsätze) steuerbare Umsätze rechnet.

## 1.2 Beiträge ausserhalb des Sanierungsfalles

### Gesellschafterbeiträge

Erhält eine Unternehmung Gesellschafterbeiträge wie Zuschüsse, Forderungsverzichte und Rangrücktritte im Zusammenhang mit gewährten Darlehen, Zinsverzichte und Zinsreduktionen usw. von einem an der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft **direkt Beteiligten** («Mutter-Enkelin»-Beiträge werden als Beiträge Dritter qualifiziert), müssen diesen Beiträgen **geschäftsmässig/kaufmännisch** begründete Überlegungen zugrunde liegen, damit diese Beiträge nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung bei der empfangenden Gesellschaft führen. Diese neue Praxis hat eine Ergänzung der Ziffer 1.2.3.5 der Spezialbroschüre Nr. 06 «Kürzung des Vorsteuerabzuges bei gemischter Verwendung» zur Folge.

Die mit Datum vom 3. Juli 2003 auf der Homepage publizierte Praxisänderung ist abrufbar unter <http://www.estv.admin.ch/data/mwst/index.htm> und hat mit Wirkung ab 1. Juli 2003 Gültigkeit.

Um **geschäftsmässig/kaufmännisch** begründete Beiträge handelt es sich dann, sofern anhand der Umstände nachgewiesen werden kann, dass im Zeitpunkt der Beitragsgewährung davon ausgegangen werden kann, dass ein Unternehmen unter Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Grundsätze eine angemessene Rendite erzielt und in der Folge die erhaltenen Zuschüsse erhalten bleiben.

### Beiträge Dritter

Beiträge Dritter (auch Beiträge der öffentlichen Hand), bei denen keine Gegenleistung seitens der empfangenden Gesellschaft vorliegt, gelten als Spenden resp. Subventionen, und es ist eine entsprechende Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen.

## 1.3 Beiträge im Sanierungsfall

Um einen Sanierungsfall im Sinne der MWST handelt es sich, wenn eine Unternehmung mit einer Überschuldung oder eine Kapitalgesellschaft mit einer Verlustbilanz über keine offenen oder stillen Reserven verfügt, um die entstandenen Verluste zu decken.

### Gesellschafterbeiträge im Sanierungsfall

Für diese Beiträge gelten dieselben Bestimmungen wie für Gesellschafterbeiträge ausserhalb des Sanierungs-

falles. Beiträge einer Gesellschaft an eine Schwester-gesellschaft werden neu wie Gesellschafterbeiträge behandelt, wenn nachgewiesen werden kann, dass die zu sanierende Schwester in Anwendung der Dreiecks-theorie die Emissionsabgabe entweder entrichtet oder erlassen erhalten hat.

### Beiträge Dritter im Sanierungsfall

Grundsätzlich gelten Beiträge Dritter als Beiträge à fonds perdu, welche eine Vorsteuerabzugskürzung bei der empfangenden Gesellschaft zur Folge hat, da diesen Beiträgen keine Leistung seitens der zu sanierenden Gesellschaft zugrunde liegt und sie somit als Spenden qualifiziert werden. Darunter fallen auch Darlehen, welche unter gleichzeitiger Abgabe einer **Rangrücktrittserklärung** gewährt werden. Diese Beiträge haben bei der zu sanierenden Gesellschaft eine Vorsteuerabzugskürzung zur Folge.

### Darlehen mit Rangrücktrittsgewährung

Kann mittels Budget jedoch nachgewiesen werden, dass solche Darlehen in Zukunft zurückbezahlt werden können und der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt werden kann, gelten diese Beiträge weiterhin als rückzahlbare Schuld, und es ist keine Vorsteuerabzugskürzung vorzunehmen. Unter diese Qualifikation fallen auch Darlehen, welche vor Eintritt des Sanierungsfalles mit gleichzeitigem Rangrücktritt oder eingeplantem Rangrücktritt, welcher zu einem späteren Zeitpunkt ausgesprochen wurde, einer Gesellschaft – z.B. einer Unternehmung in der Aufbau-phase/«start up»-Firma – gewährt werden.

### Forderungsverzichte Dritter

Nicht als Spenden und somit zu keiner Vorsteuerabzugskürzung führen Forderungsverzichte i.Z. mit gewährten Darlehen, welchen seitens des Darlehensgebers kaufmännische Überlegungen (Verlustminimierung, Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen) zugrunde liegen. Darunter fallen auch die nachträgliche Erklärung des Rangrücktrittes, Zinsverzichte und Zinsreduktionen.

Weiterhin als rückzahlbare Schuld gelten solcherart erklärte Darlehen, wenn mittels Budget und Planzahlen belegt werden kann, dass der Betrieb nach der Sanierung selbsttragend weitergeführt und das Darlehen zurückbezahlt werden kann.

## 1.4 Gruppenbesteuerung

### Beiträge ausserhalb des Sanierungsfalls

In diesen Fällen gelten dieselben Bestimmungen wie für die Gesellschafterbeiträge resp. die Beiträge Dritter ausserhalb des Sanierungsfalles.

### Beiträge im Sanierungsfall

Erhalten Unternehmen mit Gruppenbesteuerung im Sanierungsfall Beiträge, führen diese zu keiner Vorsteuerabzugskürzung, wenn es sich um Beiträge von Gruppenmitgliedern handelt, ungeachtet dessen, ob das Gruppenmitglied am zu sanierenden Gruppenmitglied beteiligt ist oder nicht.

## 1.5 Vorsteuerabzug

Zu beachten ist, dass sämtliche Vorsteuern auf Aufwendungen, welche in direktem Zusammenhang mit der Sanierung stehen, nicht abziehbar sind.

## 1.6 Fazit

Der Einfachheit halber behandeln die vorangehenden Ausführungen nur die Gesellschafterbeiträge und die Beiträge Dritter an eine Kapitalgesellschaft resp. Genossenschaft. Die Beiträge an Einzel- resp. Personengesellschaften, an Vereine und Stiftungen sind ebenfalls im Merkblatt Nr. 23 geregelt und können dort nachgelesen werden.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass das überarbeitete Merkblatt Nr. 23 auf der einen Seite wesentlich einfacher ist in der Anwendung und auf der andern Seite bei Beachtung der Vorgaben der ESTV, HA MWST, (Sanierungsplan, Budget/Planzahlen, geschäftsmässig/kaufmännisch begründete Überlegungen usw.) die bisher bestehenden, beträchtlichen Nachteile wie Beteiligungsvorgaben bei Beiträgen von Gesellschaftern, Vorsteuerkürzung bei Zinsvorteilsgewährung usw., für die zu sanierende Unternehmung wegfallen.

## 2. Rechnungsstellung bei der Mehrwertsteuer

Unter diesem Titel hat die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer (ESTV, HA MWST), im Mai dieses Jahres im Internet unter [www.estv](http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechnung/uebersicht.html).

[admin.ch/data/mwst/d/rechnung/uebersicht.html](http://www.estv.admin.ch/data/mwst/d/rechnung/uebersicht.html) für die steuerpflichtigen Personen wichtige Hinweise publiziert. Die im Text eingebauten Links führen auf weitere detaillierte Ausführungen in verschiedenen Broschüren, Merkblättern usw. der ESTV im Zusammenhang mit den häufigsten Fragen zum Thema Rechnungsstellung.

Es handelt sich dabei in erster Linie um Fragen betreffend die Anforderungen an einen MWST-konformen Beleg gemäss Artikel 37 Absatz 1 Buchstabe a – f des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG), unter welchem die Anforderungen an einen vorsteuerabzugsberechtigenden Beleg aufgezählt werden.

### Folgende Themen werden behandelt:

- Wie müssen Rechnungen ausgestaltet sein, damit sie bei der MWST als vorsteuerabzugsfähige Belege genügen?
- Unter welchem Namen/welcher Firma kann bzw. muss der Leistungserbringer auftreten?
- Was ist bei Gutschriften speziell zu beachten?
- In welchen Fällen muss der Form der Rechnung Beachtung geschenkt werden, wann nicht unbedingt?
- Wie soll die MWST bei Akonto- und Teilzahlungen in Rechnung gestellt werden?
- Was ist bei der Rechnungsstellung an ausländische vergütungsberechtigte Abnehmer zu beachten?
- Was ist zu beachten bei Rechnungsstellung in Fremdwährung?
- Auf was gilt es speziell zu achten bei der Fakturierung an ausländische Abnehmer, die im Register der Steuerpflichtigen eingetragen sind?
- Was ist bei der Margenbesteuerung und beim Meldeverfahren (Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens) in Bezug auf die Rechnungsstellung besonders zu beachten?
- Können Rechnungen akzeptiert werden, auf denen die Adresse des Rechnungsempfängers und der Zustellung nicht übereinstimmen? Wie ist vorzugehen, wenn Rechnungen an persönliche Mitarbeiter adressiert sind?
- Berechtigten Telefaxe und Mails zum Vorsteuerabzug?
- Können Rechnungen nachträglich korrigiert werden?
- Wie sind Entgeltsminderungen, Debitorenverluste u.ä. zu behandeln?

Damit die steuerpflichtige Person in den Genuss des Vorsteuerabzuges kommt, verlangt die ESTV, HA MWST, das strikte Einhalten der formellen Anforderungen. Allerdings gibt es trotz allem – von vielen

Steuerpflichtigen als überspitzt empfundenen – Formalismus Praxispräzisierungen, welche einen kleinen Spielraum zulassen, wie z. B. die Möglichkeit, dass an einen persönlichen Mitarbeiter adressierte Rechnungen – wenn Firmenname und Sitz gemäss Art. 37 Abs. 1 Bst. b MWSTG genannt sind – ebenfalls als vorsteuerabzugsberechtigende Belege akzeptiert werden.

Eine weitere wesentliche Neuerung ist das von der ESTV, HA MWST, **neu geschaffene Formular Nr. 1550**, mit welchem die steuerpflichtige Person ausserhalb einer MWST-Kontrolle die Möglichkeit erhält, bereits bezahlte und verbuchte Rechnungen, welche den formellen Anforderungen nicht genügen – also der Vorsteuerabzug eigentlich zu Unrecht geltend gemacht wurde – in gewissen Fällen zu heilen.

Die Möglichkeit zur Anwendung des Formulars Nr. 1550 besteht nur in folgenden Fällen und nur für Rechnungen, welche innerhalb der letzten fünf Jahre ausgestellt wurden (laufendes Jahr und fünf zurückliegende Jahre):

- In der Rechnung des Leistungserbringers fehlt
- a) die Mehrwertsteuernummer des Leistungserbringers
  - b) der Zeitpunkt oder Zeitraum sowie die Art, der Gegenstand und der Umfang der Lieferung oder Dienstleistung

Keine Heilungsmöglichkeit, auch nicht mit vorerwähntem Formular, besteht nach wie vor, falls Name/Firma und die Adresse des Leistungserbringers und/oder des Leistungsempfängers, der Rechnungsbetrag sowie der geschuldete Steuerbetrag fehlen oder nicht korrekt sind.

Bezüglich der korrekten Adresse sind aus Sicht der ESTV, HA MWST, zwei Fälle zu unterscheiden:  
**Direkte Adressierung an Leistungsempfänger:** Nebst Namen/Firma genügt die Adressangabe, d. h. der Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit gemäss Mehrwertsteuer- bzw. Handelsregistereintrag. Nicht zwingend sind die Angaben der Strasse, der Hausnummer und der Postleitzahl. Die Rechtsform gilt als Bestandteil des Namens/der Firma und muss zwingend mit diesem bzw. dieser genannt werden.

**Per Adressam-Adressierung:** Wenn die Rechnung des Leistungserbringers an einen direkten Stellvertreter des Leistungsempfängers adressiert wird und aus Platzgründen die steuerpflichtige Person (Leistungs-

empfänger) an einer andern Stelle als Debitor genannt wird, muss dieser mit Namen und **voller Adresse** (Strasse, Hausnummer, Postleitzahl und Ort) erscheinen.

### 3. Schlussfolgerungen

Sowohl die angeregte Diskussion in den Workshops als auch die in der Zwischenzeit wieder publizierten Neuerungen/Praxisänderungen zeigen deutlich, dass auch in Zukunft weitere STS-Tagungen zur MWST für die Branche unerlässlich sind. Auch wenn solche Veranstaltungen bezogen auf die Fülle der bestehenden Problemstellungen nur ein «Tropfen auf den heissen Stein» sind, ist doch festzuhalten, dass ein für MWST-Aspekte sensibilisierter Treuhänder am Markt über einen wesentlichen Vorteil verfügt. Dies gilt sowohl für sein eigenes Risk-Management als auch in Bezug auf den Nutzen seiner Klienten.

Die Autoren sind gerne bereit, auch in Zukunft ihr Fachwissen anlässlich STS-Tagungen weiterzugeben.

**«Es gibt noch viel zu tun –  
packen wir es (gemeinsam) an.»**

\* Marc Thomet, MWST-Experte, Partner, Ernst & Young, Bern,  
und Christina Meier, MWST-Expertin, Ernst & Young, Bern,  
<http://www.eycom.ch> ■