

## MWST-Info 04

# Steuerobjekt



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**

## **Vorbemerkungen**

Begriffe, die eine weibliche und eine männliche Form aufweisen können, werden in dieser Publikation nicht unterschieden, sondern in der einen oder anderen Form verwendet. Sie sind als gleichwertig zu betrachten.

## **Abkürzungen**

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220)
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
ZG	Zollgesetz vom 18. März 2005 (SR 631.0)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
ZV	Zollverordnung vom 1. November 2006 (SR 631.01)

### **Gültige Steuersätze bis 31.12.2010:**

Normalsatz 7,6 %; reduzierter Satz 2,4 %; Sondersatz 3,6 %.

### **Gültige Steuersätze ab 01.01.2011:**

Normalsatz 8,0 %; reduzierter Satz 2,5 %; Sondersatz 3,8 %.

### **Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Info**

Die gesetzlichen Grundlagen lauten wie folgt:  
Artikel 18 - 23 MWSTG sowie Artikel 26 - 44 MWSTV.

Die MWST-Info Steuerobjekt gibt Auskunft darüber, welche Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) der Inlandsteuer unterliegen. Keine Ausführungen enthält diese Info zur Steuer auf dem Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfänger im Inland (Bezugsteuer) sowie zur Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Einfuhrsteuer). Diesbezüglich wird auf die MWST-Info Bezugsteuer sowie die zollrechtlichen Erlasse und Publikationen der EZV, insbesondere Publikation 52.01, Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen, verwiesen.

Gültig mit Einführung des Mehrwertsteuergesetzes (MWSTG) vom 12. Juni 2009 per 1. Januar 2010.

Die Informationen in dieser MWST-Info verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der ausführenden MWSTV.



**Inhaltsverzeichnis**

1	Einleitung . . . . .	9
2	Leistungsverhältnis . . . . .	9
2.1	Grundsatz. . . . .	9
2.2	Leistung . . . . .	10
2.2.1	Grundsatz. . . . .	10
2.2.2	Spezialfälle . . . . .	11
2.3	Entgelt . . . . .	11
2.3.1	Grundsatz. . . . .	11
2.3.2	Forderungsabtretung . . . . .	12
2.3.3	Inkassoauftrag . . . . .	12
2.4	Inland . . . . .	13
2.5	Steuerpflichtige Person . . . . .	13
2.6	Innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt . . . . .	13
3	Nicht-Entgelte - Abgrenzung zum Leistungsverhältnis . . . . .	14
3.1	Grundsatz. . . . .	14
3.2	Subventionen beziehungsweise Spezialfälle von Subventionen (Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG; Art. 29 MWSTV) . . . . .	14
3.3	Spenden (Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG) . . . . .	15
3.4	Einlagen in Unternehmen wie zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG) . . . . .	15
3.5	Dividenden und andere Gewinnanteile (Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG) . . . . .	16
3.6	Kostenausgleichszahlungen (Art. 18 Abs. 2 Bst. g MWSTG) . . . . .	16
3.7	Pfandgelder (Art. 18 Abs. 2 Bst. h MWSTG) . . . . .	16
3.8	Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen (Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG) . . .	17
3.8.1	Grundsatz. . . . .	17
3.8.2	Besondere Fälle . . . . .	20
3.8.2.1	Reugeld (Art. 158 Abs. 3 OR), Einräumung eines Rücktrittsrechts. . . . .	20
3.8.2.2	Konventionalstrafe . . . . .	21
3.8.2.3	Betreibungs- und Konkurskosten, Parteientschädigung, Mahnspesen und Verzugszinsen . . . . .	22
3.8.2.4	Entschädigungen aufgrund von Versicherungsverträgen . . . . .	22
3.9	Unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten (Art. 18 Abs. 2 Bst. j MWSTG) . . . . .	23
3.10	Erstattungen, Beiträge und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. k MWSTG). . . . .	23
3.11	Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten (Art. 18 Abs. 2 Bst. l MWSTG) . . . . .	23
3.12	Weiterleitung von Nicht-Entgelten. . . . .	24

4	Mehrheit von Leistungen (Art. 19 MWSTG) . . . . .	24
4.1	Grundsatz der selbstständigen Behandlung von unabhängigen Leistungen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG) . . . . .	24
4.2	Verbundene oder kombinierte Leistungen . . . . .	25
4.2.1	Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG; Art. 32 - 33 MWSTV) . . . . .	25
4.2.2	Gesamtleistung (Art. 19 Abs. 3 MWSTG) . . . . .	29
4.2.3	Haupt- und Nebenleistungen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG) . . . . .	29
4.2.4	Spezialwerkzeuge (Art. 31 MWSTV) . . . . .	30
5	Zuordnung von Leistungen . . . . .	31
5.1	Grundsatz (Art. 20 Abs. 1 MWSTG) . . . . .	31
5.2	Direkte Stellvertretung (Art. 20 Abs. 2 MWSTG) . . . . .	32
5.2.1	Grundsatz. . . . .	32
5.2.2	Auktionen. . . . .	34
5.3	Indirekte Stellvertretung . . . . .	34
6	Von der Steuer ausgenommene Leistungen (Art. 21 MWSTG) . . . . .	35
6.1	Grundsatz. . . . .	35
6.2	Beförderung von Gegenständen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG) . . . . .	37
6.3	Spitalbehandlung und ärztliche Heilbehandlung in Spitälern (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG) . . . . .	37
6.4	Heilbehandlungen von Angehörigen der Heil- und Pflegeberufe (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG; Art. 34 - 35 MWSTV) . . . . .	38
6.5	Pflegeleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG) . . . . .	39
6.6	Lieferung von menschlichen Organen und menschlichem Vollblut (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG) . . . . .	39
6.7	Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG) . . . . .	39
6.8	Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 7 MWSTG) . . . . .	40
6.9	Leistungen von Einrichtungen und Organisationen im Sozial- und Pflegebereich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG) . . . . .	40
6.10	Kinder- und Jugendbetreuung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) . . . . .	41
6.11	Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG) . . . . .	42
6.12	Erziehung und Bildung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG) . . . . .	42
6.13	Personalverleih durch nichtgewinnstrebige Einrichtungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG) . . . . .	42
6.14	Leistungen von nichtgewinnstrebigen Einrichtungen gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG) . . . . .	44
6.15	Kulturelle Dienstleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG; Art. 36 Abs. 1 MWSTV) . . . . .	46

## Steuerobjekt

6.16	Sportliche Anlässe (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG) . . . . .	46
6.17	Kulturelle Dienstleistungen und Lieferung von Werken durch deren Urheber (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG; Art. 36 Abs. 2 MWSTV) . . . . .	47
6.18	Veranstaltungen für gemeinnützige Zwecke (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 17 MWSTG) . . .	48
6.19	Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG)	49
6.20	Geld- und Kapitalverkehr (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG) . . . . .	49
6.21	Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken . . . . .	51
6.21.1	Dingliche Rechte an Grundstücken und Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG) . . . . .	51
6.21.2	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG) . . . . .	52
6.22	Lieferung von Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 22 MWSTG) . . . . .	53
6.23	Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG) . . . . .	53
6.24	Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG) . . . . .	54
6.25	Leistungen von Ausgleichskassen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 25 MWSTG) . . . . .	55
6.26	Urproduktion (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG) . . . . .	55
6.27	Bekanntmachungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG) . . . . .	56
6.28	Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG; Art. 38 MWSTV) . . . . .	57
6.29	Schiedsgerichtsbarkeit (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 29 MWSTG) . . . . .	57
7	Option (Art. 22 MWSTG) . . . . .	58
7.1	Grundsatz . . . . .	58
7.2	Voraussetzungen und Merkmale der Option . . . . .	58
7.3	Steuersätze . . . . .	59
7.4	Einlagesteuerung / Eigenverbrauch . . . . .	59
8	Von der Steuer befreite Leistungen (Art. 23 MWSTG; Art. 40 - 44 MWSTV) . . . . .	60
8.1	Grundsatz . . . . .	60
8.2	Ausfuhr von Gegenständen ins Ausland . . . . .	60
8.2.1	Grundsatz . . . . .	60
8.2.2	Besonderheiten . . . . .	61
8.2.2.1	Luftfahrzeuge (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG) . . . . .	61
8.2.2.2	Maschinen und Geräte . . . . .	62
8.2.2.3	Motorfahrzeuge . . . . .	62
8.2.2.4	Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen ins Ausland, das nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung steht (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG) . . . . .	63
8.3	Lieferung von Gegenständen unter Zollüberwachung (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG) . . . . .	63

8.4	Transportleistungen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 - 7 MWSTG) . . . . .	64
8.5	Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr (Art. 23 Abs. 5 MWSTG; Verordnung des EFD über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr [SR 641.202.2]) . . . . .	64
8.6	Vermittlungsleistungen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG) . . . . .	66
8.7	Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG) . . . . .	66
8.8	Grenzüberschreitende Personenbeförderung . . . . .	67
8.8.1	Luftverkehr (Art. 41 MWSTV) . . . . .	67
8.8.2	Eisenbahnverkehr (Art. 42 MWSTV) . . . . .	67
8.8.3	Busverkehr (Art. 43 MWSTV) . . . . .	68
8.9	Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen (Art. 143 - 150 MWSTV) . . . . .	68
8.10	Münz- und Feingold (Art. 44 MWSTV) . . . . .	68
8.10.1	Steuerbefreite Leistungen . . . . .	68
8.10.2	Steuerbare Leistungen. . . . .	69
8.10.3	Edelmetallkonto . . . . .	69
8.10.4	Industriekonto . . . . .	70
8.10.5	Deklaration von Münz- und Feingoldlieferungen in der MWST-Abrechnung . . . . .	70

## 1

### Einleitung

Was versteht man unter dem Begriff **Steuerobjekt**? Steuerobjekt ist der Gegenstand der Besteuerung, der sachliche Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Steuerschuld. Die Frage nach dem Steuerobjekt lautet: **Was ist steuerbar?** Bei der in dieser Publikation erläuterten Inlandsteuer sind Steuerobjekt alle Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen), die im Inland gegen Entgelt erbracht werden (sog. **Leistungsverhältnis**; ☞ Ziff. 2), sofern die Leistungen nicht **von der Steuer ausgenommen** sind (Art. 21 MWSTG; ☞ Ziff. 6).

Eine Leistung, welche nach den mehrwertsteuerlichen Grundsätzen als **im Ausland erbracht** gilt (☞ MWST-Info Ort der Leistungserbringung), unterliegt nicht der Inlandsteuer. Ob diese Leistung im Ausland steuerbar ist oder nicht, bestimmt sich nach der ausländischen Steuerordnung und entzieht sich deshalb der Beurteilung durch die ESTV. Liegt nach den mehrwertsteuerlichen Grundsätzen eine **Inlandleistung** vor und weist diese einen Bezug zum Ausland auf (z.B. Lieferung an einen Empfänger mit Sitz im Ausland, Befördern/Versenden von Gegenständen ins Ausland), so ist sie unter den Voraussetzungen von Artikel 23 MWSTG **von der Steuer befreit** (☞ Ziff. 8).

Erhält ein Unternehmer (jemand, der eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt; Art. 10 Abs. 1 Bst. a MWSTG) Mittel von Privaten oder von der öffentlichen Hand, ohne dass der Unternehmer dafür eine Leistung erbringt, so ist dieser Vorgang nicht steuerbar. Solche Mittel werden als **Nicht-Entgelte** bezeichnet, welche nicht der Steuer unterliegen, aber in gewissen Fällen (z.B. bei Subventionen) zu einer Vorsteuerkürzung führen können (Art. 18 Abs. 2 und Art. 33 Abs. 2 MWSTG; ☞ Ziff. 3).

## 2

### 2.1

### Leistungsverhältnis Grundsatz

Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, sofern sie nicht **von der Steuer ausgenommen** (Art. 21 MWSTG; ☞ Ziff. 6) sind (Art. 18 Abs. 1 MWSTG).

Ein **steuerbares Leistungsverhältnis** liegt also vor, wenn

- eine nicht von der Steuer ausgenommene **Leistung** (☞ Ziff. 2.2);
- gegen **Entgelt** (☞ Ziff. 2.3);
- im **Inland** (☞ Ziff. 2.4);
- von einer **steuerpflichtigen Person** (☞ Ziff. 2.5) erbracht wird; und
- zwischen Leistung und Entgelt ein **innerer wirtschaftlicher Zusammenhang** besteht (☞ Ziff. 2.6).

Ist eine Leistung gemäss Artikel 23 MWSTG **von der Steuer befreit**, so ist auf dieser Leistung keine Inlandsteuer geschuldet (☞ Ziff. 8).

**Unentgeltliche Leistungen** unterliegen nicht der Steuer, es sei denn, beim Leistungsempfänger handelt es sich um eine eng verbundene Person (Art. 3 Bst. h MWSTG). Die Steuerbemessung richtet sich in diesem Fall nach Artikel 24 Absatz 2 MWSTG (Art. 26 MWSTV; ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze). Zu beachten ist ferner, dass bei unentgeltlichen Leistungen gegebenenfalls eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen ist (Eigenverbrauch; Art. 31 Abs. 2 Bst. c MWSTG und Art. 69 - 71 MWSTV; ☞ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen). Bei Leistungen an das Personal (entgeltlich oder unentgeltlich) sind die Ausführungen in der MWST-Info Privatanteile zu beachten.

Werden Mittel ausgerichtet, ohne dass eine Leistung erbracht wird, liegt kein Leistungsverhältnis vor. Solche Mittel (**Nicht-Entgelte**) unterliegen deshalb nicht der Steuer (Art. 18 Abs. 2 MWSTG; ☞ Ziff. 3).

## 2.2

### 2.2.1

## Leistung

### Grundsatz

Eine Leistung im Sinne des MWSTG ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an einen Leistungsempfänger in Erwartung eines Entgelts, auch wenn sie von Gesetzes wegen oder aufgrund behördlicher Anordnung erfolgt (Art. 3 Bst. c MWSTG).

Unter dem Begriff des verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes ist alles zu verstehen, was in irgendeiner Form der Bedürfnis- oder Nachfragebefriedigung dient. Verbrauchsfähige wirtschaftliche Werte sind Gegenstände (Lieferungen, Art. 3 Bst. d MWSTG) und Dienstleistungen (Art. 3 Bst. e MWSTG). Nicht verbrauchsfähig im mehrwertsteuerrechtlichen Sinne sind etwa Boden und Geld (Kapital).

## 2.2.2

### Spezialfälle

Wird ein Gegenstand im Rahmen einer **Sicherungsübereignung** oder einer **Verpfändung** übertragen, so liegt nach mehrwertsteuerlichen Kriterien keine Lieferung vor, weil die wirtschaftliche Verfügungsmacht nicht auf den Empfänger übergeht (Art. 3 Bst. d Ziff. 1 MWSTG). Erst wenn gegebenenfalls das Recht aus der Sicherungsübereignung oder aus der Verpfändung in Anspruch genommen wird, findet eine Lieferung statt (Art. 2 Abs. 2 MWSTV).

Beim sog. **Sale-and-lease-back-Geschäft** verkauft die steuerpflichtige Person für den eigenen Bedarf bezogene oder selbst hergestellte Gegenstände zum Zwecke der Unternehmensfinanzierung an einen Dritten (z.B. Finanzinstitut; **sale**) und schliesst gleichzeitig einen Leasingvertrag über diese Gegenstände ab (**lease back**). Das Finanzinstitut ist Leasinggeber und die steuerpflichtige Person Leasingnehmerin. Es ist vertraglich vereinbart, dass das Eigentum am Gegenstand nach Ablauf der unkündbaren Leasingdauer an die steuerpflichtige Person (Leasingnehmerin) rückübertragen wird (**sale back**).

Aus mehrwertsteuerlicher Sicht handelt es sich bei diesem Vorgang nicht um mehrere Lieferungen (Verkauf [sale], Gebrauchsüberlassung [lease back]) und Rückkauf [sale back], sondern um einen einheitlichen Vorgang, und zwar um eine von der Steuer ausgenommene Finanzierungsdienstleistung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. a MWSTG; Art. 2 Abs. 3 MWSTV), für welche nicht optiert werden kann (Art. 22 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

## 2.3

### 2.3.1

### Entgelt Grundsatz

Entgelt ist der Vermögenswert, den der Leistungsempfänger oder an seiner Stelle eine Drittperson für den Erhalt einer Leistung aufwendet (Art. 3 Bst. f MWSTG).


Das Entgelt ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass die Steuerbarkeit gegeben ist, es bildet auch die Bemessungsgrundlage der MWST (Art. 24 MWSTG; ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze).

Zur Abgrenzung zu den anderen Vermögenswerten beziehungsweise Mittelflüssen, welche keine Entgelte sind und deshalb nicht der MWST unterliegen, ☞ Ziffer 3.

### 2.3.2 Forderungsabtretung

Eine Forderungsabtretung (Zession; Art. 164 - 174 OR) an einen Dritten (Zessionar; z.B. Bank, Finanzinstitut oder Factoringunternehmen) setzt Folgendes voraus:

- Der Leistungserbringer (Zedent) zediert die Forderung schriftlich mit einer Einzel- oder Globalzession;
- der Dritte (Zessionar) bezahlt dem Zedenten unabhängig vom Zahlungseingang ein Abtretungsentgelt;
- der Zessionar rechnet nicht über jede einzelne Zahlung des Schuldners (Leistungsempfänger) mit dem Zedenten ab, d.h. er vereinnahmt das Entgelt für eigene Rechnung.

Unter diesen Voraussetzungen hat die Abtretung der Forderung mehrwertsteuerlich keine Auswirkungen auf das Leistungsverhältnis zwischen dem Zedenten (Leistungserbringer) und dem Schuldner (Leistungsempfänger). Das bedeutet, dass der Zedent nicht lediglich den vom Zessionar für den Erwerb der Forderung bezahlten Betrag, sondern das gesamte Entgelt zu versteuern hat, welches der Schuldner gemäss vertraglicher Vereinbarung entrichten muss. Der Zessionar erbringt bezüglich der abgetretenen Forderung eine von der Steuer ausgenommene Leistung im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Geschäft mit Geldforderungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG;  Ziff. 6.20).

### 2.3.3 Inkassoauftrag

Beauftragt der Leistungserbringer (Gläubiger) einen Dritten (z.B. eine Bank oder ein Inkassobüro) mit dem Inkasso seiner Forderung gegenüber dem Leistungsempfänger (Schuldner) und muss der Dritte über jede einzelne Zahlung des Schuldners mit dem Leistungserbringer abrechnen (d.h. der Dritte nimmt das Inkasso auf Rechnung des Leistungserbringers vor [ohne Delkredererisiko]), liegt eine blosser Inkassoleistung vor.

Unter diesen Voraussetzungen muss der Dritte lediglich das Entgelt für die Inkassoleistung versteuern, der Leistungserbringer hingegen den vollen Betrag, welchen der Dritte vom Schuldner vereinnahmt und an den Leistungserbringer weiterleitet (einschliesslich allfälliger Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte).

## 2.4

### Inland

Nur Leistungen, welche im Inland erbracht werden, unterliegen der Inlandsteuer. Unter dem Inland ist das schweizerische Staatsgebiet mit den Zollanschlussgebieten gemäss Artikel 3 Absatz 2 ZG zu verstehen (Art. 3 Bst. a MWSTG). Zollanschlussgebiete sind die ausländischen Gebiete, die auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder des Völkergewohnheitsrechts zum Zollgebiet gehören (deutsche Gemeinde Büsingen, Fürstentum Liechtenstein sowie der schweizerische Sektor des Flughafens Basel-Mülhausen/Euroairport). Die bündnerischen Talschaften Samnau und Sampoioir gelten nur in Bezug auf Dienstleistungen als Inland, in Bezug auf Lieferungen hingegen als Ausland (Art. 4 MWSTG; Art. 1 Abs. 1 ZV). Eine Spezialregelung gilt für die italienische Enklave Campione d'Italia.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Ort der Leistungserbringung entnommen werden.

## 2.5

### Steuerpflichtige Person

Nur Leistungen, welche durch steuerpflichtige Personen erbracht werden, unterliegen der Inlandsteuer (☞ MWST-Info Steuerpflicht).

Die Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen (Art. 50 - 64 MWSTG) und die Steuer auf dem Bezug von Leistungen aus dem Ausland (Art. 45 - 49 MWSTG; ☞ MWST-Info Bezugsteuer) sind bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen auch von nicht steuerpflichtigen Personen zu entrichten.

## 2.6

### Innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt

Das Entgelt wird **für** den Erhalt einer Leistung aufgewendet (Art. 3 Bst. f MWSTG) beziehungsweise die Leistung wird **gegen** Entgelt erbracht (Art. 18 Abs. 1 MWSTG). D.h. das Entgelt steht in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung und umgekehrt. Erforderlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt. Diese Verknüpfung ist bei vertraglichen Leistungen üblicherweise gegeben. Aber auch ohne Vertragsverhältnis ist die Verknüpfung gegeben, wenn das Entgelt wirtschaftlich betrachtet für den Erhalt der Leistung aufgewendet wird.

### **3 Nicht-Entgelte - Abgrenzung zum Leistungsverhältnis**

#### **3.1 Grundsatz**

Mittel beziehungsweise Vermögenswerte, welche durch den Zuwendender nicht für den Erhalt einer Leistung aufgewendet werden, sind beim Empfänger der Mittel beziehungsweise Vermögenswerte keine Entgelte im mehrwertsteuerlichen Sinne. Die Auflistung dieser Mittelflüsse im Gesetz (Art. 18 Abs. 2 MWSTG) ist nur exemplarisch und deshalb nicht abschliessend.

Es ist zu beachten, dass die steuerpflichtige Person ihren Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen hat, wenn sie Gelder nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstaben a - c MWSTG erhält (Art. 33 Abs. 2 MWSTG). Detaillierte Ausführungen zum Thema Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Nicht-Entgelten finden sich in den Publikationen MWST-Info Subventionen und Spenden sowie MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen.

#### **3.2 Subventionen beziehungsweise Spezialfälle von Subventionen (Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG; Art. 29 MWSTV)**

Keine Entgelte sind Subventionen und andere öffentlich-rechtliche Beiträge, auch wenn sie gestützt auf einen Leistungsauftrag oder eine Programmvereinbarung ausgerichtet werden.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Subventionen und Spenden entnommen werden.

Ebenfalls keine Entgelte sind Zahlungen an Kur- und Verkehrsvereine aus Tourismusabgaben (z.B. Kur-, Sport-, Wirtschaftsförderungs- und Geschäftstaxen), wenn

- der Kur- und Verkehrsverein beziehungsweise die Tourismusorganisation mit der Verwendung der Abgaben nach Gesetz beauftragt ist; und
- die erhaltenen Abgaben nach dem im Gesetz umschriebenen Zweck verwendet werden.

Keine Entgelte sind ferner Beiträge aus kantonalen Wasser-, Abwasser- oder Abfallfonds an Entsorgungsanstalten oder Wasserwerke.

### 3.3 **Spenden (Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG)**

Spenden sind keine Entgelte, da der Spender vom Empfänger keine Leistung erwartet beziehungsweise erhält. Eine Spende liegt gemäss Artikel 3 Buchstabe i MWSTG vor, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:

- Die Zuwendung erfolgt freiwillig (keine rechtliche Verpflichtung, keine gesetzliche Grundlage);
- die Zuwendung erfolgt in der Absicht, den Empfänger zu bereichern;
- der Zuwender erwartet keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Subventionen und Spenden entnommen werden.

### 3.4 **Einlagen in Unternehmen wie zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG)**

Einlagen in Unternehmen sind keine Entgelte, wenn der Einlagengeber vom Unternehmen keine Leistung erhält.

#### **Beispiele**

*Kapitaleinlagen (Einlagen in Einzelfirmen, einfache Gesellschaften, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften durch deren Eigentümer, Gesellschafter oder Genossenschafter); Aufgelder, Zuschüsse, Forderungsverzichte im Zusammenhang mit Darlehen; Forderungsverzichte auf Darlehen gegenüber einer überschuldeten Gesellschaft; Zinsverzichte und Zinsreduktionen auf gewährten Darlehen; spezielle Zinskonditionen im Zusammenhang mit Kundenbeziehungen; Darlehenserlass im Rahmen einer Neuausrichtung der Kundenbeziehungen; Einräumung von Baurechten ohne oder mit reduziertem Baurechtszins.*

Keine Einlagen sind Beiträge Dritter, die nicht am Unternehmen beteiligt sind. Hierbei handelt es sich entweder um Spenden (bei Zuwendungen Privater), oder um Subventionen beziehungsweise andere öffentlich-rechtliche Beiträge (bei Zuwendungen des Gemeinwesens).

☞ Werden die Mittel von einem am Unternehmen beteiligten **Gemeinwesen** ausgerichtet, wird auf die MWST-Info Subventionen und Spenden sowie MWST-Branchen-Info Gemeinwesen verwiesen.

### 3.5 **Dividenden und andere Gewinnanteile (Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG)**

Dividenden und andere Gewinnanteile (z.B. von Personengesellschaften) sind keine Entgelte. Sie werden nicht für den Erhalt einer Leistung ausgerichtet.

### 3.6 **Kostenausgleichszahlungen (Art. 18 Abs. 2 Bst. g MWSTG)**

Vertraglich oder gesetzlich geregelte Kostenausgleichszahlungen, die durch eine Organisationseinheit, namentlich durch einen Fonds, an Akteure innerhalb einer Branche geleistet werden, sind keine Entgelte, weil ihnen kein Leistungsverhältnis zugrunde liegt.

Kostenausgleichszahlungen bezwecken, inländischen Anbietern einer bestimmten Leistung einen besseren Marktzugang zu ermöglichen oder ein bestimmtes Verhalten zu fördern oder zu belohnen. Solche Zahlungen sind vor allem in den Bereichen Land- und Elektrizitätswirtschaft anzutreffen (z.B. Kostenausgleichsfonds basierend auf dem Stromversorgungsgesetz).

### 3.7 **Pfandgelder (Art. 18 Abs. 2 Bst. h MWSTG)**

Pfandgelder, namentlich auf Umschliessungen und Gebinden (im Zirkulationsverkehr), sind keine Entgelte, da sie nicht für eine Leistung ausgerichtet werden. Sie unterliegen der MWST nicht, sofern

- das Pfandgeld separat in Rechnung gestellt wird (z.B. separate Position *Pfandgeld* auf dem für die Lieferung der Ware ausgestellten Dokument); und
- das Pfandgeld bei Rückgabe der Umschliessung oder des Gebindes zurückvergütet wird.

Ob das Pfandgeld bei der Rückgabe oder lediglich periodisch aufgrund einer Gebindekontrolle abgerechnet wird, ist aus mehrwertsteuerlicher Sicht nicht von Belang.

Umschliessungen und Gebinde sind Verpackungen wie beispielsweise Flaschen, Harassen, Paloxen und Gasflaschen.

Die **vorgezogenen Entsorgungsgebühren**, welche privaten Organisationen gemäss Artikel 32a<sup>bis</sup> des Bundesgesetzes vom 7. Oktober 1983 über den Umweltschutz (SR 814.01) durch Importeure und Hersteller entrichtet werden, sind Entgelt für die Leistungen der Organisationen im Zusammenhang mit der Entsorgung von Abfällen (Art. 27 MWSTV).

### 3.8 **Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen** (Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG)

#### 3.8.1 **Grundsatz**

Unter **Schadenersatz** versteht man den Ausgleich eines Schadens, die Wiederherstellung des wirtschaftlichen Zustandes vor dem Eintritt des schädigenden Ereignisses. Die **Genugtuung** ist der Ausgleich der sog. immateriellen Unbill (Schmerzensgeld). Im Folgenden ist nur von Schadenersatz die Rede, da aus mehrwertsteuerlicher Sicht kein Unterschied zwischen Genugtuung und Schadenersatz besteht. Was für den Schadenersatz ausgeführt wird, gilt demzufolge auch für die Genugtuung.

Schadenersatz kommt sowohl im vertraglichen als auch im ausservertraglichen Bereich vor, insbesondere bei:

- Vertragsverletzungen (z.B. Nichterfüllung oder Schlechterfüllung einer vereinbarten Leistung, Schuldnerverzug, Annahmeverzug des Gläubigers);
- unerlaubten Handlungen (Verschuldenshaftung, Kausalhaftung, Gefährdungshaftung).

Schadenersatzzahlungen unterliegen nicht der MWST (und haben beim steuerpflichtigen Empfänger auch keine Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug), weil insoweit kein Leistungsverhältnis vorliegt. Der Schädiger bezahlt nicht für den Erhalt einer Leistung, sondern weil er dem Geschädigten ohne oder gegen dessen Willen einen Schaden zugefügt hat. Schaden ist eine Vermögensverminderung (Verminderung der Aktiven oder Erhöhung der Passiven). Der Geschädigte hat einen vertraglichen (z.B. Art. 97 ff. OR) oder gesetzlichen (z.B. Art. 41 ff. OR) Anspruch auf Ersatz des Schadens (Ausgleich der Vermögensverminderung), ohne selber zur Erbringung einer Leistung verpflichtet zu sein.

Der bei einer **Schlechterfüllung** eines Vertrages (z.B. Lieferung einer mangelhaften Maschine) gewährte **Preisnachlass** (z.B. Art. 205 OR) ist nicht Schadenersatz, sondern **Entgeltminderung** (☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze). Hingegen liegt Schadenersatz vor, wenn der Leistungsempfänger infolge der Schlechterfüllung einen Schaden erleidet (z.B. Produktionsausfall als Folge einer mangelhaften Maschine oder von Umbauarbeiten) und der Leistungserbringer diesen Schaden zu ersetzen hat.

Auf die Form der Entschädigung kommt es nicht an. Der Schadenersatz kann sowohl in Form von Geld als auch in Form von Naturalleistungen (z.B. Reparatur des beschädigten Gegenstandes durch den Schädiger) erbracht werden. Ebensowenig spielt es eine Rolle, ob der Schadenersatz

gerichtlich zugesprochen oder im Rahmen einer aussergerichtlichen Einigung festgesetzt wird.

**Keinen Schadenersatz** sondern steuerbares Entgelt leistet, wer nicht einen Schaden ausgleicht, sondern für den Erhalt einer Leistung bezahlt. In diesem Fall liegt ein **Leistungsverhältnis** vor, vorausgesetzt, zwischen der Leistung und dem Entgelt besteht ein unmittelbarer Zusammenhang. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn jemand einen anderen dafür bezahlt (Entgelt), dass dieser eine Handlung unterlässt oder eine Handlung beziehungsweise einen Zustand duldet (Leistung). Das Unterlassen oder Dulden einer Handlung beziehungsweise eines Zustandes ist eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne.

Bei einer einvernehmlichen Vertragsauflösung gegen Bezahlung einer **„Entschädigung“** stellt sich die Frage, ob Leistung gegen Entgelt oder pauschalierter Schadenersatz für erlittene oder zu erwartende Vermögensnachteile vorliegt. Die Einwilligung in die Vertragsauflösung ist die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes im Sinne von Artikel 3 Buchstabe c MWSTG und somit eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne (entgeltlicher Verzicht auf den Erhalt oder die Erbringung der vertraglichen Leistung; ☞ Ziff. 3.8.2.1 [Reugeld]). Es liegt deshalb ein Leistungsverhältnis vor.

Ebenfalls steuerbares Entgelt ist die Bezahlung für einen **„Schaden“**, den sich jemand willentlich zufügen lässt (auch wenn es sich um ein grundsätzlich haftungsbegründendes Ereignis handelt). Wenn also jemand eine an sich schädigende Handlung (insbesondere Vertragsverletzung) im Voraus gegen Bezahlung eines bestimmten Betrages duldet beziehungsweise akzeptiert, liegt ein Leistungsverhältnis vor. Wenn hingegen das schädigende Ereignis beziehungsweise die schädigende Handlung bereits in der Vergangenheit liegt und somit eine Einigung mit dem **„Schädiger“** im vorangehenden Sinne gar nicht mehr möglich ist, liegt Schadenersatz vor (☞ Ziff. 3.8.2.2 [Konventionalstrafe]).

### **Beispiel 1**

*Der Mieter eines Fahrzeuges muss dem Vermieter am Ende der Mietdauer eine Entschädigung für die am Sitzpolster verursachte Beschädigung bezahlen. Der Mieter schuldet die Entschädigung, weil er die ihm vertraglich auferlegte Sorgfaltspflicht verletzt hat. Ein Leistungsverhältnis liegt nicht vor. Es handelt sich um Schadenersatz, der vom steuerpflichtigen Autovermieter nicht zu versteuern ist. Das Mietentgelt hingegen ist zum Normalsatz zu versteuern.*

### **Beispiel 2**

*A gleitet beim Passieren eines Sportgeschäfts auf einer Eisschicht aus, die sich infolge der winterlichen Witterung durch vom Dach heruntertropfendes Wasser bildete. Unter Berufung auf die Haftung des Werkeigentümers nach Artikel 58 OR spricht ihm das zuständige Gericht einen Schadenersatz zugunsten des Ladenbesitzers/Werkeigentümers zu. Es handelt sich um Schadenersatz im mehrwertsteuerlichen Sinn.*

### **Beispiel 3**

*B ist Inhaber eines Coiffeursalons. Er vereinbart mit seinen Angestellten ein Konkurrenzverbot. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist es den Angestellten während fünf Jahren untersagt, im Umkreis von 10 Kilometern einen eigenen Salon zu eröffnen. Bei ihrer Kündigung teilt Coiffeuse A dem B mit, dass sie in der 8 Kilometer entfernten Ortschaft einen eigenen Coiffeursalon eröffnen werde. B erklärt sich gegen Entrichtung von 10'000 Franken damit einverstanden. Die 10'000 Franken sind bei B als steuerbares Entgelt zum Normalsatz zu versteuern. Anders wäre dieser Fall zu beurteilen, wenn die Parteien eine Konventionalstrafe für den Fall der Verletzung des Konkurrenzverbotes vereinbart hätten (☞ Ziff. 3.8.2.2).*

### **Beispiel 4**

*Der Mieter eines Grundstücks oder Grundstückteils erklärt sich gegen Entrichtung eines vereinbarten Betrages seitens des Vermieters bereit, das Mietobjekt vor der vertraglich vereinbarten Kündigungsfrist zu verlassen. Hier handelt es sich nicht um Schadenersatz, denn die Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung des Mietvertrags stellt eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne dar. Die vorzeitige Auflösung des Mietvertrages ist aus der Sicht des Vermieters (Leistungsempfänger) ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert. Der steuerpflichtige Mieter (Leistungserbringer) hat den dafür erhaltenen Betrag zu versteuern.*

### **Beispiel 5**

*Der Eigentümer lässt seine Liegenschaft renovieren. In der Liegenschaft befindet sich ein Restaurant, das er verpachtet hat. Während der Renovationsarbeiten muss das Restaurant seinen Betrieb vorübergehend einstellen. Der entgangene Umsatz wird ihm vom Eigentümer der Liegenschaft vergütet. Hierbei handelt es sich um Schadenersatz.*

### 3.8.2

#### 3.8.2.1

### **Besondere Fälle**

#### **Reugeld (Art. 158 Abs. 3 OR), Einräumung eines Rücktrittsrechts**

Die Vereinbarung eines Reugelds ermöglicht beiden Parteien, gegen Bezahlung eines bestimmten Betrages willkürlich vom Vertrag zurückzutreten, ohne dass eine Leistung erbracht wurde. Tritt eine Partei einseitig, gegen den Willen der anderen Partei, vom Vertrag zurück und leistet sie dafür der anderen Partei die vereinbarte Entschädigung, handelt es sich um Schadenersatz.

Ein steuerbares Leistungsverhältnis liegt hingegen vor, wenn der Vertrag kein Rücktrittsrecht vorsieht und sich eine Partei nachträglich bereit erklärt, die andere Partei gegen Abgeltung des bisher Geleisteten (Entgelt; bei einem Werkvertrag aus Sicht des Unternehmers z.B. das bereits aufgewendete Material und die bereits geleistete Arbeit) aus den vertraglichen Verpflichtungen zu entlassen (Leistung).

#### **Beispiel 1**

*Eine steuerpflichtige Person hat bei einem Handelsunternehmen eine Maschine bestellt. Da sie vom Vertrag zurücktritt, muss sie dem Handelsunternehmen das vereinbarte Reugeld zahlen. Das Handelsunternehmen muss diese Entschädigung als Schadenersatz nicht versteuern.*

#### **Beispiel 2**

*Pauschale, in den allgemeinen Geschäftsbedingungen vorgesehene Stornogebühren, die ein Kunde dem Reiseunternehmen bezahlen muss, weil er die bestellte Pauschalreise nicht antritt, gelten nicht als Entgelt für eine Leistung des Reisebüros. Es handelt sich um eine nicht steuerbare Annullierungsentschädigung („no show“-Zahlung) und somit um Schadenersatz.*

#### **Beispiel 3**

*Ein Grundstück wurde mit einer Architekturverpflichtung ohne Vereinbarung eines Reugeldes gekauft. Gegen Entrichtung eines bestimmten Betrages verzichtet der Architekt nachträglich auf seinen Anspruch, das Bauprojekt auszuführen. Die Entschädigung ist zum Normalsatz steuerbar.*

### 3.8.2.2

#### Konventionalstrafe

Eine Konventionalstrafe (auch Vertragsstrafe genannt) ist die (Geld-)Leistung, die der Schuldner (Leistungserbringer) dem Gläubiger (Leistungsempfänger) für den Fall verspricht, dass er eine Leistung (Hauptverpflichtung) nicht oder nicht gehörig erfüllt (Art. 160 Abs. 1 OR). Zweck der Konventionalstrafe ist die Sicherstellung der (richtigen) Erfüllung der Hauptschuld und die Schadloshaltung des Gläubigers. Auch wenn die Konventionalstrafe keinen Schaden voraussetzt (Art. 161 Abs. 1 OR), wird sie dem **Schadenersatz** gleichgestellt, sofern die Zahlung der Konventionalstrafe an die Stelle der Erfüllung der vertraglichen Leistung beziehungsweise an die Stelle des für die **Nichterfüllung** geschuldeten Schadenersatzes tritt (Art. 160 Abs. 1 OR).

Entbindet sich der Leistungserbringer hingegen mit der Bezahlung der Konventionalstrafe von der **gehörigen Erfüllung** der vertraglichen Leistung, liegt (wie beim Preisnachlass infolge Schlechterfüllung) eine **Entgeltsminderung** vor.

Muss infolge Überschreitens vertraglicher Fristen eine Konventionalstrafe (**Terminbusse**) bezahlt werden, gilt der vom Leistungserbringer an den Leistungsempfänger bezahlte Betrag ebenfalls als **Entgeltsminderung**. Keine Entgeltsminderung, sondern Schadenersatz liegt hingegen vor, wenn der Leistungserbringer den Schaden ersetzen muss, welcher infolge der verspäteten Leistung entstanden ist (z.B. Produktionsausfall).



Eine Entgeltsminderung führt auf Seiten des Leistungserbringers zu einer Reduktion seiner Umsatzsteuerschuld, auf Seiten des Leistungsempfängers aber auch zu einer Reduktion des Vorsteuerabzugs (Art. 41 MWSTG).

#### **Beispiel 1**

*Ein Treuhandunternehmen stellt fest, dass ein ehemaliger Angestellter das ihm auferlegte Konkurrenzverbot verletzt hat, indem er sich selbstständig gemacht und in der Nähe ein eigenes Treuhandbüro eröffnet hat. Es verlangt von ihm die Entrichtung der seinerzeit vereinbarten Konventionalstrafe. Da die Konventionalstrafe an die Stelle der Erfüllung der vertraglichen Leistung (Nicht-Konkurrenzierung) beziehungsweise an die Stelle des für die Nichterfüllung geschuldeten Schadenersatzes tritt, gilt die Zahlung der Konventionalstrafe als Schadenersatz.*

### **Beispiel 2**

*Ein Maschinenhersteller stellt dem Besteller mit einer Konventionalstrafe sicher, die bestellte Anlage funktionsfähig und termingerecht zu liefern. Die Anlage ist jedoch am vereinbarten Termin nicht einsatzfähig und kann erst nach einer Nachbesserung durch den Hersteller mit mehrtätiger Verspätung in Betrieb genommen werden. Vereinbarungsgemäss bezahlt der Maschinenhersteller dem Besteller eine Konventionalstrafe. Der Maschinenhersteller kann die Konventionalstrafe (Nichteinhalten der Erfüllungszeit) als Entgeltminderung von seinem ursprünglich zu versteuernden Entgelt abziehen. Der Besteller der Anlage wiederum hat seinen Vorsteuerabzug entsprechend um den Betrag der Konventionalstrafe zu reduzieren.*

### **3.8.2.3      Betriebs- und Konkurskosten, Parteientschädigung, Mahnspesen und Verzugszinsen**

Die **Erstattung der Kosten** für auf dem Rechtsweg eingetriebene Zahlungen gilt als Schadenersatz.

Ebenfalls als Schadenersatz gilt die von Gerichtsinstanzen festgesetzte **Parteientschädigung**, die von der unterliegenden Prozesspartei an die obsiegende Partei zu bezahlen ist.

**Mahnspesen**, die eine steuerpflichtige Person von säumigen Zahlern erhebt, sowie vertraglich vereinbarte Zinsen gehören zum Entgelt der erbrachten Leistung und bilden somit Bemessungsgrundlage der MWST. **Verzugszinsen** (Art. 104 OR) hingegen gelten als Ersatz des Schadens, welcher dem Leistungserbringer aus der verspäteten Erfüllung erwächst.

### **3.8.2.4      Entschädigungen aufgrund von Versicherungsverträgen**

Entschädigungen, die der Versicherer dem Versicherten infolge des Eintritts des (versicherten) Schadenfalles leistet, sind vom Versicherten nicht zu versteuern.

Tritt hingegen eine steuerpflichtige Person (Versicherungsnehmer) im Schadenfall ihre ausstehenden Forderungen gegen Dritte (Schuldner) aus steuerbaren Leistungen an den Versicherer ab, hat sie den vollen Betrag, den der Schuldner des Versicherungsnehmers gemäss vertraglicher Vereinbarung zahlen muss, zum massgebenden Satz zu versteuern.

Wenn im Zuge einer Schadenregulierung der Versicherungsnehmer (Geschädigter) einen beschädigten Gegenstand dem Versicherer überlässt und dieser dafür dem Versicherungsnehmer in der

Entschädigungsvereinbarung den Restwert (zumeist Wrackwert) anrechnet, muss der Versicherungsnehmer diesen Betrag versteuern, da es sich dabei um Entgelt für eine steuerbare Lieferung handelt.

Nicht Schadenersatz-, sondern Entgeltcharakter hat eine Versicherungsleistung, wenn die Ware nach dem Übergang von Nutzen und Gefahr auf den Leistungsempfänger untergeht und der Leistungserbringer in der Folge sein Entgelt für die Lieferung nicht vom Leistungsempfänger, sondern vom Versicherer des Leistungsempfängers erhält. Die Versicherungsleistung (Risikoversicherung des Leistungsempfängers) tritt hier an die Stelle des geschuldeten Kaufpreises.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Versicherungswesen entnommen werden.

### **3.9 Unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten (Art. 18 Abs. 2 Bst. j MWSTG)**

Kein Entgelt sind Entschädigungen für unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten wie Verwaltungsrats- und Stiftungshonorare, Behördenentschädigungen oder Sold. Dass die unselbstständige Tätigkeit ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug nicht der MWST unterliegt, ergibt sich aus Artikel 10 Absatz 1 MWSTG. Wird die Entschädigung nicht an den unselbstständigen Leistungserbringer selber, sondern an dessen Arbeitgeber ausgerichtet, handelt es sich um Entgelt für eine steuerbare Leistung.

### **3.10 Erstattungen, Beiträge und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden (Art. 18 Abs. 2 Bst. k MWSTG)**

Nicht um Entgelt handelt es sich bei Erstattungen, Beiträgen und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden, die nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG von der Steuer befreit sind.

### **3.11 Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten (Art. 18 Abs. 2 Bst. l MWSTG)**

Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen für hoheitliche Leistungen sind keine Entgelte im mehrwertsteuerlichen Sinne.

Als hoheitliche Tätigkeit gilt die Tätigkeit eines Gemeinwesens, die nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht (Art. 3 Bst. g MWSTG).

Da nur die unternehmerische Tätigkeit der MWST unterliegt (zu den unternehmerischen Leistungen des Gemeinwesens vgl. Art. 14 MWSTV), sind hoheitliche Leistungen ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug nicht steuerbar.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gemeinwesen entnommen werden.

### 3.12

#### **Weiterleitung von Nicht-Entgelten**

Werden Mittel, die nach Artikel 18 Absatz 2 MWSTG keine Entgelte sind, weitergeleitet (z.B. innerhalb von Bildungs- und Forschungsk Kooperationen), unterliegt dieser Vorgang nicht der MWST (Art. 30 Abs. 1 MWSTV). Die Kürzung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 33 Absatz 2 MWSTG (beim Erhalt von Geldern nach Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG) erfolgt beim letzten Zahlungsempfänger (Art. 30 Abs. 2 MWSTV).

☞ Detaillierte Ausführungen hierzu finden sich in der MWST-Info Subventionen und Spenden.

## 4

### 4.1

#### **Mehrheit von Leistungen (Art. 19 MWSTG)**

##### **Grundsatz der selbstständigen Behandlung von unabhängigen Leistungen (Art. 19 Abs. 1 MWSTG)**

Grundsätzlich werden voneinander unabhängige Leistungen mehrwertsteuerrechtlich selbstständig behandelt.

##### **Beispiel**

*Beim Kauf einer Rose beim Floristen handelt es sich um eine einzelne steuerbare Leistung. Wird zu dieser Rose noch eine Glückwunschkarte gekauft, erhält der Konsument mehrere einzelne Leistungen (die Rose und die Karte). Obwohl der Verkauf zeitlich zusammenfällt, handelt es sich um zwei unabhängige Verkaufsgeschäfte. Der Verkauf der Rose unterliegt dem reduzierten Satz und der Verkauf der Glückwunschkarte dem Normalsatz. Anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Florist die Rose und die Glückwunschkarte kombiniert zu einem Pauschalpreis anbietet (☞ Ziff. 4.2.1).*

## 4.2 Verbundene oder kombinierte Leistungen

Werden mehrere Leistungen miteinander verbunden beziehungsweise kombiniert, stellt sich die Frage, ob diese Leistungen steuerlich einheitlich behandelt werden können. Diese Frage ist dann relevant, wenn die verschiedenen Leistungen unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen oder wenn von der Steuer ausgenommene mit steuerbaren Leistungen kombiniert beziehungsweise verbunden werden.

### 4.2.1 Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen (Art. 19 Abs. 2 MWSTG; Art. 32 - 33 MWSTV)

Werden mehrere voneinander unabhängige Leistungen zu einer Sachgesamtheit (Kombination verschiedener Gegenstände) vereinigt oder als Leistungskombination (Kombination von Gegenständen und Dienstleistungen oder von verschiedenen Dienstleistungen) angeboten, können diese mehrwertsteuerlich **einheitlich** nach der **überwiegenden Leistung** behandelt werden, wenn

- die Sachgesamtheit beziehungsweise Leistungskombination zu einem Gesamtpreis (Pauschal- bzw. Gesamtpreis) erbracht wird; und
- die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 Prozent des Gesamtpreises ausmacht (70/30 %-Regel).



Wird auf Preisschildern, in Offerten, Verträgen oder sonstigen Dokumenten das Entgelt der einzelnen Leistungen dem Leistungsempfänger gegenüber bekannt gegeben, so liegt nach mehrwertsteuerlichen Kriterien kein Gesamtpreis vor und die 70/30 %-Regel kann nicht angewendet werden.

Die wertmässige Aufteilung auf die verschiedenen selbstständigen Leistungen ist mit geeigneten Aufzeichnungen zu dokumentieren.

Die einheitliche Behandlung nach der überwiegenden Leistung bedeutet, dass

- der massgebende Steuersatz für die überwiegende Leistung auf sämtliche Leistungen der Sachgesamtheit beziehungsweise Leistungskombination anzuwenden ist;
- wenn die überwiegende Leistung von der Steuer ausgenommen ist (Art. 21 Abs. 2 MWSTG), die Steuerausnahme für die ganze Sachgesamtheit beziehungsweise Leistungskombination gilt.

Die 70/30 %-Regel ist auch dann anwendbar, wenn **mehrere mehrwertsteuerlich gleichartige Leistungen** (mehrere von der Steuer ausgenommene Leistungen oder mehrere demselben Steuersatz unterliegende Leistungen) **zusammengerechnet** wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen.

Sind infolge Anwendung der 70/30 %-Regel sämtliche kombinierten Leistungen von der Steuer ausgenommen, besteht **kein Anspruch auf Vorsteuerabzug** (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Macht keine Leistung beziehungsweise machen keine Leistungen mindestens 70 % aus, ist eine **einheitliche Behandlung nicht möglich** und die einzelnen Leistungen sind gegenüber der ESTV je für sich abzurechnen und grundsätzlich auch separat zum anwendbaren Steuersatz in Rechnung zu stellen. Eine pauschale Fakturierung (Gesamtentgelt) ist stattdessen möglich, wenn folgende Punkte beachtet werden:

- Es erfolgt kein Hinweis auf die MWST;
- der Wert der einzelnen, separat abzurechnenden Leistungen (= Steuerbemessungsgrundlage) lässt sich aufgrund geeigneter Aufzeichnungen ermitteln.

Auch wenn unter diesen Voraussetzungen pauschal fakturiert werden kann, müssen die einzelnen selbstständigen Leistungen gegenüber der ESTV je für sich abgerechnet werden. Dies bedeutet, dass die steuerbaren Leistungen zum anwendbaren Steuersatz (Normalsatz, Sondersatz oder reduzierter Satz) zu versteuern, ausgenommene Leistungen sowie Ausland- beziehungsweise von der Steuer befreite Leistungen hingegen nicht zu versteuern sind. Zu beachten ist, dass der **Vorsteuerabzug im Umfang der von der Steuer ausgenommenen Leistungen nicht möglich** ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).


Bei der Anwendung der 70/30 %-Regel ist insbesondere Folgendes zu beachten:




Die 70/30 %-Regel ist auch bei der Kombination einer von der Steuer ausgenommenen kulturellen Dienstleistung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 14 MWSTG mit einer steuerbaren Leistung möglich (z.B. gastgewerbliche Leistung oder Transportleistung).



Die 70/30 %-Regel ist auch bei der Kombination von Bildungsleistungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG mit gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen möglich.

 Nach Artikel 32 MWSTV findet die Kombinationsregelung keine Anwendung für die Bestimmung, ob der Ort der Leistung bei Leistungskombinationen im Inland oder im Ausland liegt, und in Bezug auf Leistungen, welche im Ausland erbracht werden. Andererseits ist für den Rest der Kombination, welcher im Inland unterschiedlich steuerbare und/oder von der Steuer ausgenommene Leistungen enthält, die Kombinationsregelung möglich.

 Werden von der Steuer ausgenommene Leistungen, für welche nicht optiert werden kann - beziehungsweise könnte, wenn sie im Inland erbracht würden (Art. 22 Abs. 2 MWSTG, ¶ Ziff. 6.1) - mit steuerbaren Leistungen kombiniert, so ist die 70/30 %-Regel **nicht** anwendbar, wenn die steuerbaren Leistungen wertmässig mindestens 70 % ausmachen.

Machen hingegen die von der Steuer ausgenommenen Leistungen mindestens 70 % aus, ist die 70/30 %-Regel anwendbar.

Die nachfolgenden Beispiele zeigen die Anwendungsmöglichkeiten der Kombinationsregelung auf:

### **Beispiel 1**

*Die Computer AG bietet öffentlich einen EDV-Kurs an. Im Kursgeld zum Pauschalpreis von 1'850 Franken sind die 5-tägige Schulung, die Lehrbücher, Pausengetränke und 5 Mittagessen enthalten.*

*Aufgrund der internen Kalkulation setzt sich der Pauschalpreis von 1'850 Franken folgendermassen zusammen:*

	<u>CHF</u>		<u>Bemerkungen</u>
Schulung (inkl. Schulungsunterlagen)	1'500	81,1 %	von der Steuer ausgenommen
Verpflegung	350	18,9 %	zum Normalsatz steuerbar
<b>Total EDV-Kurs</b>	<b>1'850</b>	<b>100,0 %</b>	

Die Kombinationsregelung darf angewendet werden, wenn die vorherrschenden, mehrwertsteuerlich gleichartigen Leistungen aufgrund interner Kalkulationen wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen. Vorliegend macht die von der Steuer ausgenommene Schulungsleistung (inkl. Schulungsunterlagen) 81,1 % des Gesamtentgelts aus, weshalb die ganze Leistungskombination von der Steuer ausgenommen ist und die Computer AG das Kursgeld von 1'850 Franken nicht versteuern muss. Die Schulungsunterlagen gelten als Nebenleistungen zur Schulung und teilen deshalb deren steuerliches Schicksal (☞ Ziff. 4.2.3).

Es besteht auch die Möglichkeit, für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen zu optieren (☞ Ziff. 7).

### **Beispiel 2**

Die Entspannt-Reisen GmbH bietet ein Kulturweekend zum Pauschalpreis von 824 Franken an. Das Arrangement beinhaltet die Bahnfahrt von Zürich nach Genf und zurück, den Konzerteintritt sowie eine Übernachtung mit Frühstück in einem Hotel der gehobenen Klasse in Genf.

Aufgrund der internen Kalkulation setzt sich der Pauschalpreis von 824 Franken wie folgt zusammen:

	<u>CHF</u>		<u>Bemerkungen</u>
Bahnfahrt 1. Klasse	264	32,0 %	zum Normalsatz steuerbar
Konzerteintritt	160	19,4 %	von der Steuer ausgenommen
Zimmer & Frühstück	400	48,6 %	zum Sondersatz steuerbar
<b>Pauschalpreis</b>	<b>824</b>	<b>100,0 %</b>	
<b>Kulturweekend</b>			

Da keine der in der Leistungskombination enthaltenen Leistungen wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht, kann die 70/30 %-Regel nicht angewendet werden. Die einzelnen Leistungen sind somit steuerlich je für sich abzurechnen (Bahnfahrt zum Normalsatz, Konzerteintritt von der Steuer ausgenommen, Übernachtung inkl. Frühstück zum Sondersatz). Dennoch kann dem Kunden ein Pauschalpreis in Rechnung gestellt werden, da kein Hinweis auf die MWST erfolgt und zudem geeignete Aufzeichnungen über die interne Kalkulation vorhanden sind.

☞ Ausführungen zur branchenspezifischen Anwendung der 70/30 %-Regel mit erläuternden Beispielen finden sich in diversen MWST-Branchen-Infos.

#### 4.2.2 **Gesamtleistung (Art. 19 Abs. 3 MWSTG)**

Miteinander verbundene Leistungen (Lieferungen und/oder Dienstleistungen) sind als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang anzusehen und nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln, wenn sie **wirtschaftlich eng zusammengehören** und so ineinander greifen, dass sie ein **unteilbares Ganzes** bilden (sog. Leistungseinheit). Die einzelnen Leistungen bilden ein Leistungspaket, das für die mehrwertsteuerliche Beurteilung nicht in einzelne Komponenten aufgeteilt werden darf. Eine Gesamtleistung liegt vor, wenn das Gesamtgefüge oder der Gesamtcharakter der miteinander verbundenen Leistungen zerstört oder verändert würde, wenn einzelne Leistungen ausgetauscht und durch andere ersetzt würden. Bei Gegenständen trifft diese Definition auf die Sachen und ihre Bestandteile gemäss Artikel 642 Absatz 2 ZGB zu. Bestandteile können nicht ohne Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung der Sache abgetrennt werden.

Die mehrwertsteuerliche Behandlung (Steuersatz, Ort der Leistung, Steuerbefreiung) erfolgt dabei nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Dem allgemeinen Charakter der MWST als Verbrauchssteuer folgend hat die Beurteilung primär aus der Sicht des Verbrauchers nach wirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen. Dabei geht es nicht um die subjektive Meinung des konkreten Leistungsempfängers. Es ist vielmehr zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird.

#### 4.2.3 **Haupt- und Nebenleistungen (Art. 19 Abs. 4 MWSTG)**

Bei den Nebenleistungen handelt es sich um eng mit der Hauptleistung verbundene Teilleistungen. Die Hauptleistung stellt dabei den eigentlichen Kern dar und steht im Vordergrund, während die Nebenleistung nur nebensächlich ist. Nebenleistungen sind also Leistungen, welche

- im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich sind;
- mit der Hauptleistung eng zusammenhängen;
- die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden;
- üblicherweise mit der Hauptleistung erbracht werden.

Nebenleistungen teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Die Abgabe von **Umschliessungen** gilt als Nebenleistung zur Lieferung, sofern sie für die verpackten Gegenstände üblich sind. Nicht von Bedeutung ist, ob solche Umschliessungen ein- oder mehrmals verwendet werden können und ob ihre Kosten im Preis eingeschlossen sind oder separat fakturiert werden. Ist die Umschliessung für den verpackten Gegenstand unüblich (z.B. Kristallvase mit Pralinés) oder handelt es sich gar nicht um eine eigentliche Umschliessung (z.B. Holzbrett und Wurst), gilt die Umschliessung nicht als Nebenleistung, sondern als selbstständige Leistung. Es handelt sich in diesen Fällen um eine Kombination von einzelnen, selbstständigen Leistungen, für welche die Kombinationsregelung gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG (☞ Ziff. 4.2.1) angewendet werden kann.

### **Beispiele**

- *Abgabe eines Trinkhalms (Nebenleistung) zusammen mit dem Fruchtsaft (Hauptleistung);*
- *Tropfenzähler (Nebenleistung) und Medikament (Hauptleistung);*
- *Verpackungs- und Portokosten (Nebenleistungen) bei einer Hauslieferung von Büchern (Hauptleistung);*
- *Fakturierung der Nebenkosten wie Strom, Wasser, Versicherungen, Kehrlicht, Hauswart (Nebenleistungen) im Zusammenhang mit der Wohnungsmiete (Hauptleistung);*
- *Mit dem Grundstück (Hauptleistung) wird ein Parkplatz (Nebenleistung) vermietet.*

## **4.2.4 Spezialwerkzeuge (Art. 31 MWSTV)**

Spezialwerkzeuge, die eine steuerpflichtige Person eigens für die Ausführung eines Fabrikationsauftrages zukauf, anfertigen lässt oder selbst anfertigt, gelten als Teil der Lieferung des damit hergestellten Gegenstands. Unerheblich ist, ob die Spezialwerkzeuge

- dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin allenfalls gesondert fakturiert oder in den Preis der Erzeugnisse eingerechnet werden;
- nach Ausführung des Fabrikationsauftrages dem Leistungsempfänger oder der Leistungsempfängerin oder einer von ihm oder ihr bezeichneten Drittperson abgeliefert werden oder nicht.

Als Spezialwerkzeuge gelten namentlich Klischees, Fotolithos und Satz, Stanz- und Ziehwerkzeuge, Lehren, Vorrichtungen, Press- und Spritzformen, Gesenke, Giessereimodelle, Kokillen und Filme für gedruckte Schaltungen.

Werden die mit einem Spezialwerkzeug hergestellten Gegenstände exportiert und ist dafür eine Steuerbefreiung vorgesehen (Art. 23 MWSTG; ☞ Ziff. 8), gilt diese Steuerbefreiung ebenfalls für das Spezialwerkzeug. Dies ungeachtet dessen, ob

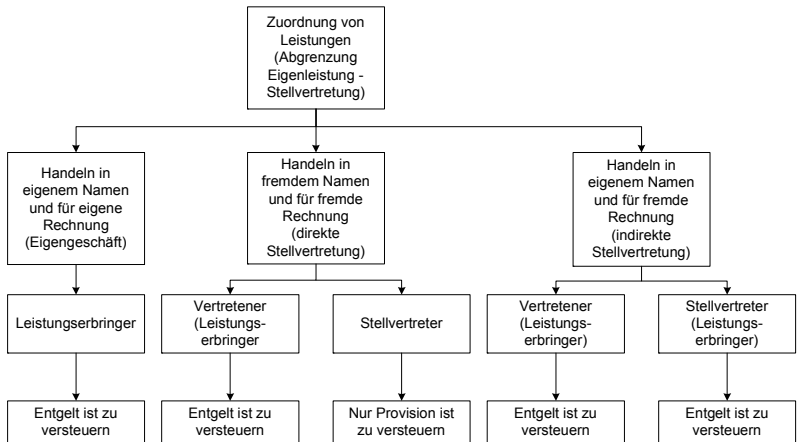
- das Spezialwerkzeug selber oder bloss die Kosten dafür verrechnet werden; und
- das Spezialwerkzeug physisch exportiert wird oder nicht.

Auf der Ausfuhrzollanmeldung muss nebst dem Preis der hergestellten und ausgeführten Gegenstände auch die Kosten für das Spezialwerkzeug aufgeführt werden (sofern diese nicht ohnehin im Preis der hergestellten Gegenstände eingeschlossen sind).

Werden die mit einem Spezialwerkzeug hergestellten Gegenstände nicht vollumfänglich ausgeführt, können die Kosten des Spezialwerkzeugs nur in dem Umfang von der Steuer befreit werden, in dem nachgewiesenermassen Gegenstände ausgeführt werden (der auf die Ausfuhr fallende Werkzeugkostenanteil ist auf der Ausfuhrzollanmeldung für die Gegenstände zu deklarieren).

5  
5.1

**Zuordnung von Leistungen  
Grundsatz (Art. 20 Abs. 1 MWSTG)**



Grundsätzlich, d.h. wenn kein sog. direktes Stellvertretungsverhältnis (☞ Ziff. 5.2) vorliegt, wird eine Leistung derjenigen Person zugerechnet, die nach aussen als Leistungserbringerin auftritt (sog. Eigengeschäft).

An einem Aussenaustritt im mehrwertsteuerlichen Sinne fehlt es bei **unselbstständig** tätigen Personen (Art. 10 Abs. 1 Bst. b MWSTG). Die Handlungen von Arbeitnehmern und Hilfspersonen werden in der Regel dem nach aussen auftretenden Arbeitgeber (Leistungserbringer) zugerechnet.


Bei einem **Reihengeschäft** schliessen mehrere Personen über denselben Gegenstand Lieferverträge ab. Sämtliche Verträge werden mit der Übergabe des Gegenstandes unmittelbar vom ersten Unternehmer an den Endabnehmer erfüllt. Aus mehrwertsteuerlicher Sicht liegen jedoch mehrere Lieferungen vor. Jeder Unternehmer in der Reihe (mit Ausnahme des Endabnehmers) führt eine Lieferung aus. Jedem Lieferanten beziehungsweise Zwischenhändler, der im eigenen Namen auftritt, wird **seine** Lieferung als Eigengeschäft zugerechnet, auch wenn er nicht unmittelbarer Besitzer des Gegenstandes war. Er hat diese Lieferung zu versteuern.

## 5.2

### 5.2.1

#### **Direkte Stellvertretung (Art. 20 Abs. 2 MWSTG) Grundsatz**

Handelt eine Person (Vertreter) in **fremdem Namen und für fremde Rechnung**, tritt sie also nach aussen hin nicht als Leistungserbringerin auf, so gilt der Vertretene gegenüber dem Leistungsempfänger als Leistungserbringer, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Vertreter ist durch den Vertretenen gehörig **bevollmächtigt** (vorab oder nachträglich, vgl. Art. 32 OR bzw. Art. 38 OR);
- der Vertreter gibt dem Leistungsempfänger **ausdrücklich** bekannt, dass er in fremdem Namen handelt und keine eigenen Leistungen (z.B. Garantieleistungen) erbringt und kein Risiko (z.B. Delkredere- oder sonstiges wirtschaftliches Risiko) trägt, oder das Vertretungsverhältnis ergibt sich **aus den Umständen**. Vorauszusetzen ist aber, dass der Vertreter grundsätzlich (insbesondere auf Verlangen des Leistungsempfängers) bereit ist, die Identität des Vertretenen bekannt zu geben (Ausnahme Auktionen,  Ziff. 5.2.2);
- der Vertreter erbringt den Nachweis, dass er als Vertreter handelt;
- der Vertretene ist für die ESTV ersichtlich, d.h. der Vertreter gibt der ESTV die Identität des Vertretenen bekannt.

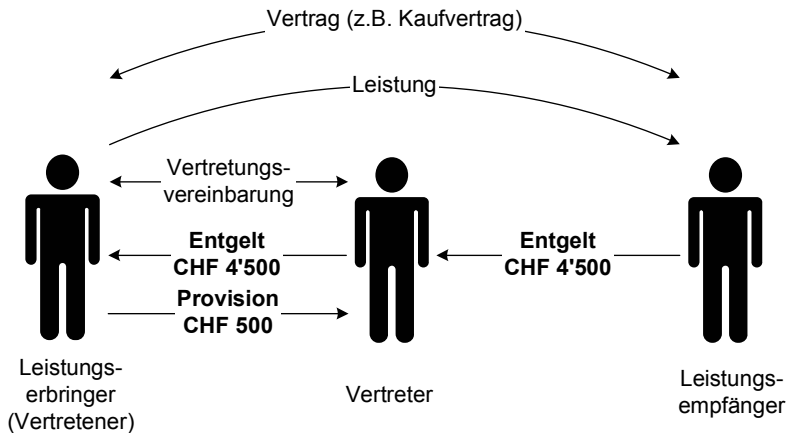
## Steuerobjekt

Aus den Umständen ergibt sich das Vertretungsverhältnis namentlich in den folgenden Fällen, in denen für den Leistungsempfänger objektiv erkennbar ist, dass der Handelnde in fremdem Namen auftritt:

- Verkauf eines Veranstaltungstickets durch eine Vorverkaufsstelle (z.B. Konzert, Sportveranstaltung);
- Verkauf von Lotteriescheinen aller Art durch Kioske, Restaurants und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Telefonkarten (Prepaid-Karten) durch Kioske und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Autobahn- und Velovignetten durch Garagen, Zweiradgeschäfte und andere Verkaufsstellen;
- Verkauf von Bahnbilletten, Mehrfahrtenkarten, Abonnemente des öffentlichen Verkehrs sowie von Flugtickets durch Reisebüros und andere Verkaufsstellen (☞ MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine).

Sind die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung erfüllt, wird die Leistung an den Leistungsempfänger nicht dem Vertreter, sondern dem Vertretenen zugerechnet, und der Vertreter hat die Leistung nicht zu versteuern. Der Vertreter muss lediglich über seine Provision mit der ESTV abrechnen.

Grafische Darstellung der direkten Stellvertretung:



## 5.2.2

### Auktionen

Die Auktion ist eine besondere Art des Vertragsschlusses, wo eine Mehrzahl von Kaufinteressenten für einen bestimmten Gegenstand Gebote abgeben. Das Angebot eines Bieters ist für diesen bindend, solange kein höheres Gebot erfolgt. Der Vertragsschluss kommt mit dem Zuschlag durch den Versteigerer an den Meistbietenden zustande (Annahme des letzten höchsten Gebotes). Die Details werden üblicherweise durch den Auktionator in den Steigerungsbedingungen geregelt. Weitere Vorschriften enthalten die Artikel 229 - 236 OR (nicht für die private Versteigerung).

Es spielt aus mehrwertsteuerlicher Sicht keine Rolle, ob die Auktion öffentlich oder privat, freiwillig oder im Rahmen eines Zwangsvollstreckungsverfahrens erfolgt.

Damit bei einer Auktion die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung erfüllt sind, genügt es, wenn der Auktionator den Kaufinteressenten gegenüber bekannt gibt, dass er die Gegenstände in fremdem Namen und auf fremde Rechnung anbietet. Im Gegensatz zum Normalfall der direkten Stellvertretung (☞ Ziff. 5.2.1), muss die Identität des Vertretenen (Veräusserer) gegenüber dem Ersteigerer (auch auf dessen Verlangen hin) nicht offen gelegt werden.

Handelt der (steuerpflichtige) Auktionator in fremdem Namen und auf fremde Rechnung, muss er lediglich den Aufpreis beziehungsweise das Aufgeld (Entgelt für die eigenen Leistungen) versteuern. Vorbehalten bleibt eine Steuerbefreiung nach Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG.

Ist der Veräusserer steuerpflichtig, so hat er die Steuer auf dem Kaufpreis zum anwendbaren Steuersatz zu entrichten (vorbehalten sind von der Steuer ausgenommene [z.B. Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG; ☞ Ziff. 6] oder von der Steuer befreite Lieferungen [Art. 23 MWSTG; ☞ Ziff. 8]).

Der steuerpflichtige Ersteigerer kann, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, auf dem Kaufpreis den effektiven (bei einem steuerpflichtigen Veräusserer) oder fiktiven (bei einem nicht steuerpflichtigen Veräusserer) Vorsteuerabzug geltend machen (☞ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen).

## 5.3

### Indirekte Stellvertretung

Handelt ein Vertreter in **eigenem** Namen, aber für fremde Rechnung, so wird die Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger nicht dem Vertretenen, sondern dem nach aussen hin als Leistungserbringer auftretenden Vertreter

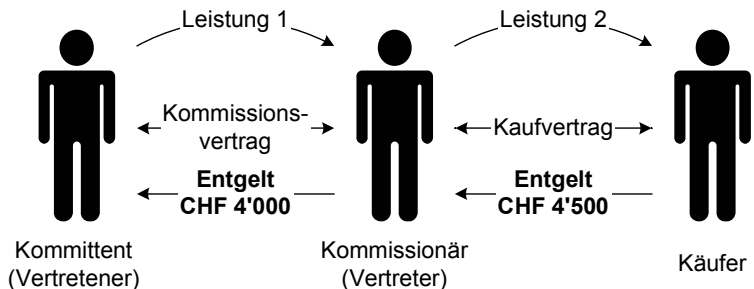
## Steuerobjekt

zugeordnet. Da es sich um ein Dreiparteienverhältnis handelt, liegen zwei gleichartige, aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor (Art. 20 Abs. 3 MWSTG):

- Leistungserbringer - *Vertreter* (Leistungsempfänger); und
- *Vertreter* (neu Leistungserbringer) - Leistungsempfänger.

Ein in der Praxis häufig vorkommendes Anwendungsbeispiel für die indirekte Stellvertretung ist das Kommissionsgeschäft (Art. 425 - 439 OR).

Grafische Darstellung der indirekten Stellvertretung am Beispiel der Kommission:



Der Kommissionär versteuert in diesem Beispiel das vom Käufer bezahlte Entgelt in der Höhe von 4'500 Franken, kann aber gleichzeitig den Vorsteuerabzug auf 4'000 Franken geltend machen. Der Kommittent versteuert das vereinbarte beziehungsweise vereinnahmte Entgelt in der Höhe von 4'000 Franken.

## 6 6.1

### Von der Steuer ausgenommene Leistungen (Art. 21 MWSTG) Grundsatz

Die nachfolgend aufgeführten Leistungen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 1 - 29 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Bei Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert (~~☞~~ Ziff. 7) wird, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (~~☞~~ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen), sofern der Ort der von der Steuer ausgenommenen Leistung im Inland liegt (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Liegt der Ort der von der Steuer ausgenommenen Leistung erwiesenermassen im Ausland, so ist der Vorsteuerabzug ohne Mitteilung an die ESTV im selben Umfang möglich,

wie wenn diese im Inland erbracht und nach Artikel 22 MWSTG für deren Versteuerung optiert worden wäre (Art. 60 MWSTV). Die Steuerbefreiung im Sinne von Artikel 60 MWSTV ist somit nicht möglich bei Leistungen, für welche die Option ausgeschlossen ist (Art. 22 Abs. 2 MWSTG).

Nicht optionsfähig sind gemäss Artikel 22 Absatz 2 MWSTG:

- Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen einschliesslich der Leistungen als Versicherungsvertreter oder -makler (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG);
- Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG);
- Umsätze aus Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG); sowie
- die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken, die (im Gesetz genannten) Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften an die Stockwerkeigentümer sowie die Überlassung von Grundstücken oder Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung, wenn der Gegenstand vom Empfänger ausschliesslich für private Zwecke genutzt wird (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG).

Ob eine Leistung von der Steuer ausgenommen ist, bestimmt sich grundsätzlich nach deren Gehalt (objektiv) und unabhängig davon, wer die Leistung erbringt oder empfängt (subjektiv; Art. 21 Abs. 3 MWSTG). Dies bedeutet insbesondere, dass die Leistung auch dann von der Steuer ausgenommen ist, wenn sie nicht direkt gegenüber dem Verbraucher (z.B. aktiver Sportler oder Schüler), sondern gegenüber einem weiteren Leistungserbringer erbracht wird. Wird also ein Dritter damit beauftragt, von der Steuer ausgenommene Leistungen zu erbringen, so sind die Leistungen des Dritten ebenfalls von der Steuer ausgenommen, und zwar unabhängig davon, ob der Dritte seine Leistungen dem Auftraggeber (z.B. Gemeinwesen) oder dem Leistungsempfänger (z.B. Jugendlicher) in Rechnung stellt. Zu beachten ist, dass, wenn die Leistung ausdrücklich aufgrund von Eigenschaften des Leistungserbringers oder des Leistungsempfängers von der Steuer ausgenommen ist, die Ausnahme nur für Leistungen gilt, die eben von einer Person mit diesen Eigenschaften erbracht oder empfangen werden (Art. 21 Abs. 4 MWSTG). So sind beispielsweise Heilbehandlungen nur dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie von Angehörigen der Heil- und Pflegeberufe erbracht werden (☞ Ziff. 6.4).

Detaillierte Ausführungen zu den von der Steuer ausgenommenen Leistungen enthalten die entsprechenden MWST-Branchen-Infos.

## 6.2 **Beförderung von Gegenständen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Beförderung von Gegenständen, die unter die reservierten Dienste gemäss Artikel 3 des Postgesetzes vom 30. April 1997 (SR 783.0) fällt (adressierte inländische und aus dem Ausland eingehende Briefpostsendungen bis 50 Gramm [Art. 2 Abs. 1 Postverordnung vom 26. November 2003 (SR 783.01)]; es ist zu beachten, dass diese Gewichtslimite vom Bundesrat [Verordnungsgeber] jederzeit geändert werden kann).

Steuerbar ist die Beförderung von:

- Adressierten inländischen und aus dem Ausland eingehenden Briefpostsendungen über 50 Gramm;
- Schnellpostsendungen;
- Paketen.

Bei grenzüberschreitenden Beförderungen von Gegenständen ist eine Steuerbefreiung zu prüfen (Art. 23 MWSTG).

## 6.3 **Spitalbehandlung und ärztliche Heilbehandlung in Spitälern (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die Spitalbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung (zur Heilbehandlung vgl. Art. 34 MWSTV) in Spitälern im Bereich der Humanmedizin einschliesslich der damit eng verbundenen Leistungen. Sie können vom Spital selbst, einem Zentrum für ärztliche Heilbehandlung, bei dem eine ärztliche Einweisung erforderlich ist (z.B. Rehabilitationszentrum), einem Zentrum für Diagnostik (z.B. Röntgeninstitute und medizinische Labors) oder anderen Einrichtungen gleicher Art erbracht werden. Eng mit den Behandlungen verbundene Leistungen sind beispielsweise die Verabreichung beziehungsweise Applikation von Medikamenten in der Sprechstunde des Arztes (also anlässlich der Behandlung im Spital oder in der Arztpraxis) oder die Abgabe von Nahrungsmitteln, die in den Spitalküchen zubereitet und im Spitalzimmer den Patienten serviert werden, vorausgesetzt, diese (gastgewerbliche) Leistung ist im ordentlichen Pfliegerarif (Tagespauschale) enthalten. Nahrungsmittel, die der Patient oder der Besucher in der Cafeteria des Spitals konsumiert, unterliegen der MWST.

Steuerbar sind:

- Der Verkauf von Medikamenten (z.B. in der Spitalapotheke; zum reduzierten Steuersatz);
  - die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, die ohne operativen Eingriff entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können.
- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## 6.4

### **Heilbehandlungen von Angehörigen der Heil- und Pflegeberufe (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG; Art. 34 - 35 MWSTV)**

Von der Steuer ausgenommen sind die von Angehörigen der Heil- und Pflegeberufe (Aufzählung in Art. 35 Abs. 2 MWSTV) erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (zur Heilbehandlung vgl. Art. 34 MWSTV), sofern diese über eine Berufsausübungsbewilligung verfügen. Diese Voraussetzung ist gemäss Artikel 35 MWSTV erfüllt, wenn der Leistungserbringer

- im Besitz der kantonalen Bewilligung zur selbstständigen Berufsausübung ist; oder
- zur Ausübung der Heilbehandlung nach der kantonalen Gesetzgebung zugelassen ist.

Steuerbar sind:

- Die Behandlung durch Personen, welche nicht über eine kantonale Berufsausübungsbewilligung verfügen;
  - die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, die ohne operativen Eingriff entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können;
  - die Lieferung von Zahnprothesen;
  - der Verkauf von Medikamenten (zum reduzierten Steuersatz);
  - Heilbehandlungen an Tieren (Leistungen von Tierärzten und Tierkliniken).
- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## 6.5 **Pflegeleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind Pflegeleistungen, sofern sie von Krankenpflegepersonen, Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) oder in Heimen erbracht werden und ärztlich verordnet sind.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## 6.6 **Lieferung von menschlichen Organen und menschlichem Vollblut (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Lieferung von menschlichen Organen, sofern sie durch Spitäler oder andere medizinisch anerkannte Institutionen mit den entsprechenden Bewilligungen ausgeführt werden, sowie die Lieferung von unbehandeltem menschlichen Vollblut durch Inhaber einer dafür erforderlichen Bewilligung.

Steuerbar ist hingegen die Lieferung von Blutprodukten (Blutderivate und Blutkomponenten). Blutprodukte gelten als Medikamente und unterliegen deshalb dem reduzierten Steuersatz (Art. 25 Abs. 2 Bst. a Ziff. 8 MWSTG i.V.m. Art. 49 Bst. e MWSTV).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## 6.7 **Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sind (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sind (z.B. Praxisgemeinschaften), soweit diese Dienstleistungen anteilmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden (z.B. gemeinsames Sekretariat, gemeinsame Infrastrukturnutzung). Die Dienstleistung muss von Angehörigen der in Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 3 MWSTG erwähnten Heil- und Pflegeberufe erbracht werden (☞ Ziff. 6.4).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## **6.8 Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 7 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderung in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln. Diese Voraussetzung erfüllen beispielsweise Ambulanzfahrzeuge, Rettungsschlitzen sowie Behindertentaxis und -busse.

Steuerbar ist hingegen die Lieferung dieser Transportmittel (z.B. Verkauf und Unterhalt eines Ambulanzfahrzeuges durch eine Werkstatt).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## **6.9 Leistungen von Einrichtungen und Organisationen im Sozial- und Pflegebereich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind Leistungen von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, von gemeinnützigen Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG) der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) sowie von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen.

Darunter fallen insbesondere auch die Leistungen von:

- Entwöhnungsanstalten für Alkohol- und Drogensüchtige;
- Notschlafstellen aus der Beherbergung Obdachloser;
- Frauenhäusern aus der Beherbergung von Frauen (und ihren Kindern) in Notsituationen;
- Strafanstalten aus der Unterbringung von Untersuchungshäftlingen und Personen im Straf- oder Verwahrungsvollzug. Umsätze, welche die Strafanstalten aus ihrer sonstigen Tätigkeit - mit Ausnahme der Land- und Forstwirtschaft sowie der Gärtnerei - erzielen, unterliegen der MWST;
- Wohnheimen, Wohngemeinschaften usw. aus der Unterbringung und Betreuung von psychisch kranken, geistig oder körperlich behinderten Personen und Suchtabhängigen beziehungsweise Personen nach dem Entzug zur Wiedereingliederung. Umsätze aus Behindertenwerkstätten usw. unterliegen jedoch der MWST.

**Mahlzeitendienste** (Lieferung und Fakturierung von fertig zubereiteten Mahlzeiten an Betagte, Behinderte und Kranke, nicht hingegen an eine andere Institution [z.B. von einem Altersheim an ein Behindertenheim]) sind von der Steuer ausgenommen, und zwar unabhängig davon, ob sie von einem der genannten Leistungserbringer oder von einer nicht gemeinnützigen Organisation erbracht werden. Dies gilt jedoch nicht für hauswirtschaftliche Leistungen, welche nur dann von der Steuer ausgenommen sind, sofern sie von einem der in Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG genannten Leistungserbringer erbracht werden.

Die Leistungen der genannten Leistungserbringer (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG) sind auch dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie nicht von der Einrichtung selbst, sondern von einem **in deren Auftrag** tätigen Dritten erbracht werden, vorausgesetzt, beim Dritten handelt es sich ebenfalls um eine mit der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit betraute Institution oder ein Gemeinwesen (Sozialdienst).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Gesundheitswesen entnommen werden.

## 6.10

### **Kinder- und Jugendbetreuung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen durch dafür besonders eingerichtete Institutionen. Darunter fallen beispielsweise:

- Waisenhäuser;
- Kinderkrippen, Kinderhorte;
- Tagesheime.

Die mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen sind auch dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie nicht von der Institution selbst, sondern von einem **in deren Auftrag** handelnden Dritten erbracht werden, vorausgesetzt, beim Dritten handelt es sich ebenfalls um eine mit der Kinder- und Jugendbetreuung betraute Institution oder um ein Gemeinwesen (Sozialdienst).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen entnommen werden.

### 6.11 **Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die mit der Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen eng verbundenen Leistungen von gemeinnützigen Jugendaustauschorganisationen. Jugendliche im Sinne dieser Bestimmung sind Personen bis zum vollendeten 25. Altersjahr.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen entnommen werden.

### 6.12 **Erziehung und Bildung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind Leistungen im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen bis zum vollendeten 18. Altersjahr und der Bildung.

Steuerbar sind die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen. Die Anwendung der 70/30 %-Regel gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG ist möglich (☞ Ziff. 4.2.1).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Bildung entnommen werden.

### 6.13 **Personalverleih durch nichtgewinnstrebige Einrichtungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist das Zurverfügungstellen von Personal durch religiöse oder weltanschauliche, nichtgewinnstrebige Einrichtungen für Zwecke der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und Bildung sowie für kirchliche, karitative und gemeinnützige Zwecke.

Nur wenn die nachfolgenden Voraussetzungen **gemeinsam** erfüllt sind, liegt ein von der Steuer ausgenommener Personalverleih vor:

- Die verleihenden Einrichtungen sind nichtgewinnstrebig, wie beispielsweise:
  - (religiöse) Ordensgemeinschaften und Diakonissenhäuser;
  - Schulorden;

## Steuerobjekt

- andere gemeinnützige Institutionen und Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG; z.B. Hilfswerke, Spitex-Organisationen, Frauenzentralen);
  - öffentliche Einrichtungen, wie beispielsweise Spitäler, Altersresidenzen, Schulen und Universitäten, nicht jedoch die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Unternehmen (z.B. SBB, Post, Transportunternehmen).
- Das Personal wird ausschliesslich eingesetzt für folgende Zwecke:
    - Heilbehandlungen in Spitälern und Zentren für die ärztliche Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin;
    - andere Heilbehandlungen (z.B. Grund- und Krankenpflege);
    - betreuende und pflegerische Leistungen im Rahmen der Sozialfürsorge;
    - Betreuung von Kindern in dafür eingerichteten Institutionen;
    - Erziehung von Kindern und Jugendlichen;
    - Erteilen von Unterricht, Kursen, Seminaren usw.;
    - kirchliche Zwecke (z.B. Seelsorge);
    - karitative oder gemeinnützige Zwecke (z.B. Hausbesuche, Mithilfe bei Kleidersammlungen).

Steuerbar ist der Personalverleih insbesondere durch einen gewerbsmässigen Personalverleiher, der nach den Richtlinien des Bundesgesetz vom 6. Oktober 1989 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (SR 823.11) beziehungsweise der dazugehörigen Verordnung vom 16. Januar 1991 über die Arbeitsvermittlung und den Personalverleih (SR 823.111) um eine entsprechende Betriebsbewilligung ersuchen muss (betrifft die Formen der Temporärrarbeit und Leiharbeit). Ebenfalls steuerbar ist der Einsatz des Personals für administrative oder Beratungszwecke (z.B. Erledigung von Korrespondenz, Buchhaltung, Reklame) sowie für hauswirtschaftliche und ähnliche Leistungen (ausser es handelt sich beim Einsatzbetrieb um eine gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause [gemeinnützige Spitex-Organisation]).

Wird das Personal sowohl für steuerbare als auch für nicht steuerbare Zwecke eingesetzt, ist nur der in der Rechnung separat ausgewiesene Anteil des Entgelts für die vorstehend genannten Zwecke von der Steuer ausgenommen.

## 6.14

### **Leistungen von nichtgewinnstrebigen Einrichtungen gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die Leistungen, die nichtgewinnstrebige Einrichtungen mit politischer, gewerkschaftlicher, wirtschaftlicher, religiöser, patriotischer, weltanschaulicher, philanthropischer, ökologischer, sportlicher, kultureller oder staatsbürgerlicher Zielsetzung ihren Mitgliedern gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag erbringen.

Von der Steuer ausgenommen sind solche Leistungen, wenn die folgenden Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

- Die Einrichtung erbringt gegenüber seinen Mitgliedern Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne (Art. 3 Bst. c MWSTG);
- die Mitglieder bezahlen für den Erhalt dieser Leistungen einen statutarisch festgesetzten Beitrag;
- die Einrichtung ist nichtgewinnstrebig;
- die Einrichtung hat einen im Gesetz genannten Zweck.

**Gegenüber Passivmitgliedern und Gönnern** erbringt die Einrichtung keine Leistungen im mehrwertsteuerlichen Sinne, weshalb auch keine Ausnahme von der Steuer bestehen kann. Passivmitglieder oder Gönnern haben kein Stimm- und Wahlrecht und nehmen für ihre Beiträge keine Leistungen der Einrichtung in Anspruch. Für sie steht die finanzielle Unterstützung der Einrichtung im Vordergrund. Die Beiträge der Passivmitglieder und Gönnern sind gemäss Artikel 3 Buchstabe i MWSTG den Spenden gleichgestellt. Es handelt sich dabei also um Nicht-Entgelte im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 MWSTG. Die Verdankung des Mitglieder- oder Gönnernbeitrages im Rahmen des sozial Üblichen ist somit keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne. Dies gilt auch dann, wenn Passivmitglieder und Gönnern zwecks Verdankung ihres Beitrages an bestimmten Veranstaltungen der Einrichtung (z.B. Grateintritt zu Festanlass) teilnehmen können.

Bei **Aktivmitgliedern** liegt demgegenüber ein Leistungsverhältnis vor. Als Aktivmitglieder gelten jene Mitglieder, die stimm- und wahlberechtigt sind (vgl. für die Vereine Art. 67 ZGB) und welche Leistungen der Einrichtung in Anspruch nehmen können. Jedem Mitglied steht grundsätzlich das Stimm- und Wahlrecht zu, es sei denn, dieses ist in den Statuten ausgeschlossen.

**Statutarisch festgesetzte** beziehungsweise laut den Statuten durch die Generalversammlung festzulegende **Mitgliederbeiträge** im Sinne des Gesetzes sind solche, welche für alle gleich hoch sind beziehungsweise nach einem für alle geltenden, gleichen Schema (z.B. einkommensabhängig)

ermittelt werden oder bei denen nach einigen wenigen Mitgliederkategorien unterschieden wird (z.B. Erwachsene, Familien, Pensionierte, Junioren- und Seniorenmitglieder). Voraussetzung ist, dass alle Mitglieder derselben Kategorie grundsätzlich die gleichen Leistungen im gleichen Umfang in Anspruch nehmen können. Die Höhe des Beitrags darf nicht in einem direkten Verhältnis zu den effektiv bezogenen Leistungen stehen. Muss für die Inanspruchnahme einer durch die Einrichtung erbrachten Leistung ein zusätzlicher Betrag bezahlt werden, liegt ein steuerbares Leistungsverhältnis vor.

Betreffend die **Gewinnstrebigkeit** wird auf die im Gesellschaftsrecht geltenden Grundsätze abgestellt.

Bezahlt ein Mitglied einen höheren Beitrag als statutarisch vorgesehen, so ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein steuerbares Leistungsverhältnis (falls die Einrichtung diesem Mitglied eine besondere, also nur ihm zukommende Leistung erbringt) oder eine freiwillige Zuwendung (Spende) vorliegt.

### **Beispiele**

- *Ein Wirtschaftsverband (Verein) muss die statutarisch festgelegten Mitgliederbeiträge ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug nicht versteuern, wohl aber die gegen ein zusätzliches Entgelt erbrachten Leistungen (z.B. Beratungsleistungen, Rechtsauskünfte).*
- *Mitglieder eines Chors (Verein) bezahlen einen jährlichen Beitrag von 100 Franken. Sie erhalten einen Gratisenritt für das Jahreskonzert des Chors im Wert von 25 Franken, nehmen aber ansonsten keine Leistungen des Vereins in Anspruch und haben insbesondere auch kein Stimm- und Wahlrecht. Es liegt hier kein Leistungsverhältnis vor, da der Gratisenritt eine Verdankung im Rahmen des sozial Üblichen für die finanzielle Unterstützung des Chors darstellt.*
- *Passivmitglieder eines Vereins bezahlen einen Jahresbeitrag in der Höhe von 50 Franken. Dafür erhalten sie vierteljährlich ein Vereinsblatt zugestellt und zudem 10 % Rabatt im Vereinsshop. Auch hier kann noch von einer Verdankung des Beitrages ausgegangen werden. Für das Mitglied steht nicht der Bezug einer Leistung, sondern die Unterstützung des Vereins im Vordergrund.*
- *Mitglieder eines nichtgewinnstrebigem Fanclubs bezahlen dem Verein einen statutarisch festgesetzten Jahresbeitrag in Höhe von 500 Franken. Sämtliche Vereinsmitglieder erhalten eine Jahreskarte, welche für die Heimspiele der von ihnen unterstützten Fussballmannschaft zum Stadioneintritt berechtigt. Hier liegt ein Leistungsverhältnis vor. Die Leistung des Fanclubs ist jedoch von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG).*

## 6.15

### **Kulturelle Dienstleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG; Art. 36 Abs. 1 MWSTV)**

Von der Steuer ausgenommen sind die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen (Aufzählung im Gesetz), sofern hierfür ein besonderes Entgelt verlangt wird. Nicht von Bedeutung ist, ob der Leistungserbringer das Entgelt vom Publikum oder vom Veranstalter erhält. Die kulturelle Dienstleistung ist in diesem Fall sowohl beim Künstler als auch beim Veranstalter von der Steuer ausgenommen.

Steuerbar sind jedoch kulturelle Dienstleistungen, welche nicht unmittelbar vor Publikum, sondern beispielsweise in einem Radio- oder Fernsehstudio zwecks Ausstrahlung oder in einem Tonstudio zwecks CD- oder Kassettenaufnahmen erbracht werden. Ebenfalls steuerbar sind nicht kulturelle Leistungen, die anlässlich von oder mit Bezug auf kulturelle Dienstleistungen erbracht werden (z.B. Werbeleistungen, Abgabe von Nahrungsmitteln, Verkauf von Musikkassetten, Druckerzeugnissen, Plakaten und anderen Gegenständen). Sind jedoch die Voraussetzungen für die Anwendung der 70/30 %-Regel gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG (☞ Ziff. 4.2.1) erfüllt, so können die Dienstleistungen als Kombination versteuert beziehungsweise behandelt werden.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Kultur entnommen werden.

## 6.16

### **Sportliche Anlässe (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind für sportliche Anlässe verlangte Entgelte einschliesslich derjenigen für die Zulassung zur Teilnahme an solchen Anlässen samt den darin eingeschlossenen Nebenleistungen. Dazu gehören:

- Einnahmen aus Eintritten zu Sportanlässen;
- Start-/Nengelder und Turniereinsätze für die (aktive) Teilnahme an Sportanlässen. Die Steuerausnahme erstreckt sich auch auf die darin enthaltenen, nicht separat ausgewiesenen Nebenleistungen wie beispielsweise Transportleistungen vom/zum Start oder Ziel, Verpflegung während des Wettkampfes, Massage, Medaille.

Steuerbar sind beispielsweise:

- Eintritte für Eisbahnen;
- Skiliftabonnemente;
- Green fees für Golfplätze;
- von Sportlern vereinnahmte Startprämien und Preisgelder;
- Bewilligungsgebühren an Sportverbände für das Recht, eine Veranstaltung durchzuführen.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Sport entnommen werden.

## 6.17

### **Kulturelle Dienstleistungen und Lieferung von Werken durch deren Urheber (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG; Art. 36 Abs. 2 MWSTV)**

Von der Steuer ausgenommen sind die kulturellen Dienstleistungen und die Lieferung von Werken durch deren Urheber (Definition Urheber in Art. 36 Abs. 2 MWSTV) wie Schriftsteller, Komponisten, Filmschaffende, Kunstmaler, Bildhauer sowie die von den Verlegern und den Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke erbrachten Dienstleistungen. Die Steuerausnahme beschränkt sich auf die von den Urhebern **persönlich** hergestellten beziehungsweise gelieferten Werke. Lieferungen von Werken durch andere Personen (z.B. Galerien und Buchhändler) sind steuerbar.

In Bezug auf die von den Verlegern und den Verwertungsgesellschaften zur Verbreitung dieser Werke erbrachten Leistungen ist zu beachten, dass sich die Ausnahme ausschliesslich auf Dienstleistungen bezieht. Der Verkauf oder das Ausleihen und Vermieten von Büchern, Videokassetten, Tonträgern usw. unterliegt der MWST zum massgebenden Steuersatz.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Kultur entnommen werden.

6.18

**Veranstaltungen für gemeinnützige Zwecke  
(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 17 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind:

- Die Umsätze bei Veranstaltungen (wie Basare und Flohmärkte) von Einrichtungen, die von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten auf dem Gebiete der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung und des nichtgewinnstrebigen Sports ausüben, sowie von gemeinnützigen Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG) der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, sofern die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, diesen Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu verschaffen und ausschliesslich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden;
- Umsätze von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, die diese mittels Brockenhäuser ausschliesslich zu ihrem Nutzen erzielen.

Voraussetzung für die Ausnahme von der Steuer ist also einerseits, dass die Veranstaltung von einer im Gesetz genannten Einrichtung durchgeführt wird und andererseits, dass die Einnahmen aus dieser Veranstaltung ausschliesslich für diese Einrichtung verwendet werden.

**Beispiel**

*In einem Alterswohnheim wird ein Flohmarkt durchgeführt. Die daraus zugunsten des Alterswohnheimes erzielten Einnahmen sind von der Steuer ausgenommen.*

Galaabende, Wohltätigkeitsbälle und ähnliche Anlässe gelten grundsätzlich als Veranstaltungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 17 MWSTG. Die Einnahmen aus solchen Veranstaltungen sind von der Steuer ausgenommen, sofern die genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Es spielt dabei keine Rolle, welche Leistungen dabei erbracht werden, seien es gastgewerbliche (z.B. Galadiner), kulturelle (z.B. Konzert) oder andere Leistungen (z.B. Tombola, Versteigerungen), vorausgesetzt, die Einnahmen werden anlässlich dieser Veranstaltung erzielt und kommen den genannten Einrichtungen zugute.

- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen entnommen werden.

## 6.19

### **Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschliesslich der Umsätze aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder als Versicherungsmakler.



Für diese Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG **nicht optiert** werden. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Versicherungswesen entnommen werden.

## 6.20

### **Geld- und Kapitalverkehr (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die folgenden Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs:

- Kreditgeschäfte (Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten) durch die Kreditgeber;
- Vermittlung und Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie Garantien;
- Verwaltung von Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber;
- Leistungen, einschliesslich Vermittlung, im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr;
- Leistungen, einschliesslich Vermittlung, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr;
- Leistungen, einschliesslich Vermittlung, im Geschäft mit Geldforderungen, Checks und anderen Handelspapieren;
- Leistungen, einschliesslich Vermittlung, die sich auf gesetzliche Zahlungsmittel (Devisen, Münzen, Banknoten), die als solche verwendet werden, beziehen;
- Leistungen, einschliesslich Vermittlung, im Zusammenhang mit Wertpapieren, Wertrechten und Derivaten sowie Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen;
- Vertrieb von Anteilen an und die Verwaltung von kollektiven Kapitalanlagen gemäss Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (SR 951.31) durch Personen, die diese verwalten oder aufbewahren, die Fondsleitungen, die Depotbanken und deren Beauftragte.



Für diese Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG **nicht optiert** werden. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1).

Steuerbar sind hingegen:

- Leistungen der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts (z.B. Portfolio und Asset Management, Anlageberatung, Depotgeschäfte, Treuhandanlagen);
  - das Entgegennehmen und Aufbewahren von Wertsachen, die in der Regel keiner Verwaltung bedürfen;
  - das Zuführen von potentiellen Kunden (sog. finder's fee);
  - die Vermietung von Schrankfächern;
  - die Kundenberatung (z.B. in steuerlichen, rechtlichen oder wirtschaftlichen Belangen, bei Firmengründungen oder -übernahmen, Errichtung von Familienstiftungen);
  - das Erteilen von Auskünften;
  - Treuhandgeschäfte;
  - die Buchführung;
  - die Verwaltung von Krediten, ohne selbst Kreditgeber (Gläubiger) zu sein;
  - die Lieferung und die Vermittlung von Edelmetallen und Medaillen sowie von Banknoten und Münzen, die nicht als gesetzliche Zahlungsmittel verwendet werden;
  - die Abgabe beziehungsweise Vermittlung von nicht als Wertpapiere ausgestalteten Urkunden (z.B. Eintrittskarten, Fahrscheine, Parking-Tickets, Lotterielose).
- ☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Finanzbereich entnommen werden.

## 6.21

### Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

Als Grundstücke gelten (Art. 655 Abs. 2 ZGB):

- Liegenschaften;
- ins Grundbuch aufgenommene selbstständige und dauernde Rechte (z.B. Baurecht, Quellenrecht, Durchleitungs- oder Überleitungsrecht, Berechtigung zum Abbau von Bodenschätzen oder zur Ablagerung von Abfällen);
- Bergwerke;
- Miteigentumsanteile an Grundstücken (Stockwerkeigentum, Miteigentum).



Für die in Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 20 und 21 genannten Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG **nicht optiert** werden, wenn der Gegenstand vom Empfänger **ausschliesslich für private Zwecke** genutzt wird. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien entnommen werden.

### 6.21.1

#### Dingliche Rechte an Grundstücken und Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind die Übertragung und die Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken sowie Leistungen von Stockwerkeigentümergeinschaften gegenüber ihren Mitgliedern. Zu den dinglichen Rechten gehören neben Eigentumsrechten und beschränkten dinglichen Rechten auch Kaufs- und Vorkaufs- sowie Baurechte, die im Grundbuch eingetragen werden.

Dienstbarkeiten, die nicht selbstständig und dauernd sind, sowie Grundlasten teilen das steuerrechtliche Schicksal des veräusserten Gegenstandes, sofern sie übertragbar sind.

Entgeltliche Übertragungen von Grunddienstbarkeiten und Grundlasten sind von der Steuer ausgenommen. Demgegenüber ist die entgeltliche Übertragung einer Nutzniessung an einem Gegenstand, der nicht als Gebäude, Gebäudeteil oder Grundstück gilt, zu versteuern.

Fahrnisbauten wie Hütten, Buden, Baracken, Tribünen, Festhallen und Zelte gelten nicht als Gebäude oder Gebäudeteile. Ihre Veräusserung ist als Lieferung von beweglichen Gegenständen zu versteuern.

### 6.21.2

#### **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung. Darunter fallen beispielsweise:

- Die Vermietung und Verpachtung von Liegenschaften, Gebäuden oder Gebäudeteilen;
- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit der Einräumung eines im Grundbuch eingetragenen dinglichen Rechts zum Zwecke des Abbaus vorhandener Bodenschätze;
- die Vermietung von Sportanlagen (z.B. Turnhallen, Fussballplätze, Schwimmbäder, Kunsteisbahnen), sofern dem Mieter das alleinige Recht zur Benützung der Sportanlage oder eines Teils davon eingeräumt wird;
- die Vermietung von im Gemeingebrauch stehenden Parkplätzen;
- Vermietung eines Platzes für das Abstellen eines Fahrzeuges, wenn die Vermietung eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung ist.

Steuerbar sind jedoch:

- Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen (d.h. gesamte Hotellerie, aber auch die Parahotellerie wie Ferienwohnungen und Campingplätze) sowie die Vermietung von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe;
- die Vermietung von Campingplätzen;
- die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, sofern es sich dabei nicht um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung handelt (☞ MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien);
- die Vermietung und Verpachtung von einzelnen fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage, nicht jedoch zu einer Sportanlage gehören (z.B. Kühlfächer und -zellen in Kühlhäusern);
- die Vermietung von Schliessfächern, Tresoren und Schrankfächern in Banken, Hotels, Badeanstalten, Sportanlagen, Bahnhöfen, Flughäfen usw.;

- die Vermietung von Messestandflächen und einzelner Räume in Messe- und Kongressgebäuden.
  - ☞ Die steuerliche Behandlung der Vermietung von Markt- und Standplätzen im Freien wird in den MWST-Branchen-Infos Gemeinwesen sowie Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien beschrieben.

## 6.22 **Lieferung von Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 22 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Lieferung von inländischen Briefmarken, Postkarten mit aufgedruckten Wertzeichen, Frankaturmarken und anderen amtlichen Wertzeichen, wenn sie zum aufgedruckten Wert erfolgt. Als solcher gilt grundsätzlich der Frankaturwert, bei Sondermarken dieser Wert zuzüglich des auf den Briefmarken aufgedruckten Zuschlags. Wird ein höherer Preis verlangt, ist das gesamte Entgelt steuerbar.

## 6.23 **Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die Umsätze bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen mit Geldeinsatz, soweit sie einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen.



Für diese Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG **nicht optiert** werden. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1).

Als Glücksspiele gelten Spiele, die nur in konzessionierten Spielbanken angeboten werden und bei denen gegen Entrichtung eines Einsatzes ein Geldgewinn oder ein anderer geldwerter Vorteil in Aussicht steht, der ganz oder überwiegend vom Zufall abhängt. Glücksspielautomaten sind Geräte, die ein Glücksspiel anbieten, das im Wesentlichen automatisch abläuft.

Voraussetzung für die Ausnahme von der Steuer ist, dass diese Leistungen einer Sondersteuer oder sonstigen Abgaben unterliegen. Davon kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn - wie bei der interkantonalen Landeslotterie - dem Staat die Erträge aus den durchgeführten Glücksspielen abgeliefert werden.

Von der Steuer ausgenommen sind:

- Leistungen bei Veranstaltungen, an denen nur nach Entrichtung eines Einsatzes oder nach Abschluss eines Rechtsgeschäftes teilgenommen werden kann und bei denen der Erwerb oder die Höhe der ausgesetzten Gewinne nur vom Zufall oder von Umständen abhängt, die der Teilnehmer nicht beeinflussen kann. Andere Spiele fallen nicht unter die Steuerausnahme;
- Entgelte, die die Veranstalter von Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen für die Teilnahme an diesen vereinnahmen (Einsätze, Eintrittsgelder, Kaufpreis der Lose);
- Bruttospielerträge, d.h. was bei konzessionierten Spielbanken von der Spielbankenabgabe erfasst oder ausdrücklich als abgabefrei deklariert wird;
- Umsätze aus Zahlenlotto, Sport-Toto, Toto-X, SEVA-Lotterie, Loterie romande, interkantonale Landeslotterie, Lotto, Bingo, Tombola, Spielbanken usw.

Steuerbar sind hingegen:

- Einnahmen aus Geschicklichkeitsspielen, einschliesslich Geschicklichkeitsspielautomaten (z.B. Darts, Billard, Flipper, Tischfussball, Computerspiele, Geldspielautomaten in Restaurants oder Spielsalons). Steuerbares Entgelt ist der Spielertrag, d.h. die Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den ausbezahlten Gewinnen;
- Provisionen, welche die Veranstalter von Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen den Vermittlern dieser Leistungen ausrichten (z.B. an Lotto-Abgabestellen, Los-Verkäufer);
- Provisionen, die beispielsweise ein Gastwirt von einem Automatenbetreiber für das Aufstellen von Geschicklichkeits- und/oder Geldspielautomaten vereinnahmt.

## 6.24

### **Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände, die ausschliesslich zur Erbringung von nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen oder für hoheitliche Tätigkeiten (Art. 3 Bst. g MWSTG) verwendet wurden. Solche Lieferungen sind nicht zu versteuern, da für den seinerzeitigen Erwerb und den Unterhalt des Gegenstandes kein Vorsteuerabzug möglich war (sofern nicht optiert wurde, ☞ Ziff. 7).

**Beispiel**

*Ein für Krankentransporte ausgerüstetes und ausschliesslich dafür verwendetes Fahrzeug wird ausser Betrieb gesetzt und veräussert. Diese Lieferung ist von der Steuer ausgenommen.*

**6.25 Leistungen von Ausgleichskassen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 25 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind:

- Leistungen von Ausgleichskassen untereinander;
- Leistungen aus Aufgaben, die den Ausgleichskassen aufgrund des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10) oder den Familienausgleichskassen aufgrund des anwendbaren Rechts übertragen werden und die zur Sozialversicherung gehören oder der beruflichen und sozialen Vorsorge sowie der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen, beispielsweise:
  - Inkasso von Beiträgen für den Berufsbildungsfonds;
  - Inkasso von Beiträgen der beruflichen Vorsorge (2. Säule);
  - Führen einer Pensionskasse oder Krankenkasse;
  - Kontrolle der Arbeitgeber für einen Unfallversicherer;
  - Leistungen im Zusammenhang mit der Mutterschaftsversicherung.

Steuerbar sind hingegen namentlich:

- Verwaltungstätigkeiten für Lebensversicherungsgesellschaften;
- der Verkauf von EDV-Programmen an Privatpersonen;
- Verwaltungstätigkeiten für Versicherungsgesellschaften der dritten Säule.

**6.26 Urproduktion (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind die Veräusserung von im eigenen Betrieb gewonnenen Erzeugnissen der Landwirtschaft, der Forstwirtschaft sowie der Gärtnerei durch Landwirte, Forstwirte oder Gärtner sowie der Verkauf von Vieh durch Viehhändler und der Verkauf von Milch durch Milchsammelstellen an milchverarbeitende Betriebe.

- ☞ Weitere Informationen zu diesen Themen können den MWST-Branchen-Infos Urproduktion und nahe stehende Bereiche sowie Gärtner und Floristen entnommen werden.

## 6.27

**Bekanntmachungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen sind Bekanntmachungsleistungen, die **gemeinnützige Organisationen** (Art. 3 Bst. j MWSTG) **zugunsten Dritter** oder **Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen** erbringen. Als Bekanntmachungsleistungen gelten Leistungen, welche den Namen beziehungsweise die Firma, die Tätigkeit oder auch die Leistungen von gemeinnützigen Organisationen oder von Dritten bekannt machen sollen, sofern keine Spende im Sinne von Artikel 3 Buchstabe i MWSTG vorliegt. Es handelt sich dabei typischerweise um Werbeleistungen, welche über die blosser Danksagung hinausgehen (Art. 3 Bst. i MWSTG bei Spenden). Die gemeinnützige Organisation beziehungsweise der Dritte verfolgt mit den Bekanntmachungsleistungen Marketing- und Kommunikationsziele (*Public Relations*).

**Beispiele**

- *Eine gemeinnützige Organisation gibt ein Infoblatt oder eine sonstige Publikation (z.B. Magazin) über ihre Tätigkeit heraus. Das Unternehmen X platziert gegen ein marktübliches Entgelt in dieser Publikation ein Inserat, mit welchem die Produkte des Unternehmens X bekannt gemacht werden sollen. Die gemeinnützige Organisation braucht diese Werbeleistung nicht zu versteuern.*
- *Eine gemeinnützige Organisation sucht per Inserat in einer Tageszeitung eine neue Mitarbeiterin. Die Tageszeitung hat diese Leistung zu versteuern, da es sich nicht um eine Bekanntmachungsleistung handelt.*
- *Der blosser Druck einer Publikation durch die Druckerei X für eine gemeinnützige Organisation ist keine Bekanntmachungsleistung. Die Druckerei X hat diese Leistung zu versteuern.*
- *Eine gemeinnützige Organisation gibt eine periodisch erscheinende Zeitschrift heraus. Hier liegt noch keine Bekanntmachungsleistung vor. Das Abonnement ist deshalb steuerbar, es sei denn, die Zeitschrift wird ausschliesslich an Mitglieder versandt, weshalb unter Umständen die Ausnahme von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 13 MWSTG greift (☞ Ziff. 6.14).*

## 6.28

### **Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 28 MWSTG; Art. 38 MWSTV)**

Von der Steuer ausgenommen sind die (unternehmerischen) Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens.

Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens sind Leistungen zwischen den **Organisationseinheiten** der gleichen Gemeinde, des gleichen Kantons oder des Bundes. Was unter dem Begriff Organisationseinheit zu verstehen ist, regelt Artikel 38 Absatz 2 MWSTV.

Nicht um Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens handelt es sich bei Leistungen zwischen verschiedenen Gemeinden oder zwischen verschiedenen Kantonen, Leistungen zwischen Gemeinden und Kantonen sowie Leistungen zwischen Bund und Kantonen oder Gemeinden. Dasselbe gilt für Leistungen zwischen einer Gemeinde und einem Gemeindeverband, auch wenn beide Körperschaften Teil des gleichen übergeordneten Gemeinwesens (z.B. Kanton) sind.

☞ Weitere Informationen zu diesen Themen können der MWST-Info Steuerpflicht sowie der MWST-Branchen-Info Gemeinwesen entnommen werden.

## 6.29

### **Schiedsgerichtsbarkeit (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 29 MWSTG)**

Von der Steuer ausgenommen ist die Ausübung von Funktionen der Schiedsgerichtsbarkeit. Ein Schiedsgericht ist ein Gebilde zur Streitbeilegung im Rahmen eines Schiedsverfahrens anstelle der staatlichen Gerichtsbarkeit. Es handelt sich um ein privates Gericht, das allein durch Abrede der jeweiligen Streitparteien zusammentritt und ein Urteil (Schiedsspruch) ausspricht, das verbindlich ist.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Rechtsanwälte und Notare entnommen werden.

## 7

### 7.1

#### **Option (Art. 22 MWSTG) Grundsatz**

Die steuerpflichtige Person kann durch offenen Ausweis der Steuer in ihrer Rechnung an den Leistungsempfänger unter Vorbehalt der nachstehend aufgeführten Ausnahmen jede von der Steuer ausgenommene Leistung freiwillig versteuern (Art. 22 Abs. 1 MWSTG).

Die Option ist ausgeschlossen für (Art. 22 Abs. 2 MWSTG):

- Leistungen von Versicherern und Rückversicherern sowie von Versicherungsvertretern und Versicherungsmaklern (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG);
- Leistungen im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG);
- Leistungen bei Wetten, Lotterien und sonstigen Glücksspielen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG);
- Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG), wenn der Empfänger sie ausschliesslich für private Zwecke nutzt.

### 7.2

#### **Voraussetzungen und Merkmale der Option**

Wesentliche Merkmale der freiwilligen Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistungen:

- Es ist kein formelles Optionsgesuch notwendig;
- der offene Ausweis der Steuer in der Rechnung genügt;
- ob der Leistungsempfänger steuerpflichtig ist oder nicht, spielt keine Rolle;
- der Vorsteuerabzug kann (anteilmässig) vorgenommen werden;
- die steuerpflichtige Person kann für jede einzelne Leistung entscheiden, ob sie die Leistung mit oder ohne Steuer in Rechnung stellen will:
  - Rechnungsstellung ohne MWST: Leistung bleibt von der Steuer ausgenommen (ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug);
  - Rechnungsstellung mit MWST: für die Leistung wird optiert (mit Anrecht auf Vorsteuerabzug).
- kann die steuerpflichtige Person nicht durch offenen Ausweis der Steuer optieren (weil noch keine Leistungen erbracht werden; z.B. Erstellung einer Liegenschaft zwecks späterer Vermietung mit Option oder Erstellung einer Geschäftsliegenschaft, Start-up-Unternehmen), so kann sie die Ausübung der Option auf andere Weise der ESTV bekannt geben

(Korrespondenz mit geeigneten Unterlagen). Artikel 22 Absatz 2 MWSTG bleibt vorbehalten (Art. 39 MWSTV).



Steuerpflichtige Personen, die mit der **Saldosteuersatz- oder Pauschalsteuersatzmethode** abrechnen, können nur für die Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 26 MWSTG (Erzeugnisse aus Urproduktion) und Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG (Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens) optieren (Art. 77 Abs. 3 und Art. 97 Abs. 3 MWSTV).

### 7.3

#### Steuersätze

Grundsätzlich sind Leistungen, für die optiert wird, zum Normalsatz steuerbar.

Auf die folgenden Leistungen findet der reduzierte Steuersatz Anwendung:

- Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 14 und 16 MWSTG (Leistungen im Kulturbereich);
- Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 15 MWSTG (sportliche Anlässe).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze entnommen werden.

### 7.4

#### Einlageentsteuerung / Eigenverbrauch

Wer optiert, kann nachträglich im Umfang der Option den Vorsteuerabzug geltend machen (Einlageentsteuerung, Art. 32 MWSTG). Bei Beendigung der Option ist demgegenüber der Vorsteuerabzug zu korrigieren (Eigenverbrauch, Art. 31 MWSTG), da mit der Aufgabe der Option auch die Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug wegfallen.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Nutzungsänderungen entnommen werden.

## 8 Von der Steuer befreite Leistungen (Art. 23 MWSTG; Art. 40 - 44 MWSTV)

### 8.1 Grundsatz

Ist eine Leistung von der Steuer befreit, so ist auf dieser Leistung keine Inlandsteuer geschuldet (Art. 23 Abs. 1 MWSTG). Von der Steuer befreite Leistungen geben - im Unterschied zu den nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommenen Leistungen - einen Anspruch auf Vorsteuerabzug, belasten den Leistungserbringer somit nicht mit der MWST. Leistungen (steuerbare wie auch von der Steuer ausgenommene Leistungen), welche als im Ausland erbracht gelten (Ort der Lieferung / Dienstleistung befindet sich gemäss Artikel 7 oder 8 MWSTG im Ausland, ☞ MWST-Info Ort der Leistungserbringung), werden von der inländischen MWST nicht erfasst.

Nachfolgend sind lediglich die Grundsätze der Steuerbefreiung umschrieben. Detaillierte Ausführungen zu den einzelnen Bestimmungen von Artikel 23 Absatz 2 MWSTG können den entsprechenden MWST-Branchen-Infos entnommen werden.

## 8.2 Ausfuhr von Gegenständen ins Ausland

### 8.2.1 Grundsatz

Die nachfolgenden Ausfuhr beziehungsweise Lieferungen ins Ausland sind von der Steuer befreit, sofern der Nachweis der Ausfuhr erbracht werden kann:

- Lieferungen von Gegenständen, die eine steuerpflichtige Person aus dem Inland **direkt ins Ausland befördert oder versendet** (Definition der direkten Ausfuhr in den nachstehenden Ausführungen). Eine **Beförderung** liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände selbst dorthin verbringt. Um eine **Versendung** handelt es sich, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände durch von ihr beauftragte Dritte (z.B. Spediteur / Frachtführer) dorthin verbringen lässt;
- die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung, namentlich die Vermietung und Vercharterung, von Gegenständen, sofern diese direkt ins Ausland befördert oder versendet werden (Definition der direkten Beförderung oder Versendung ins Ausland in den nachstehenden Ausführungen) und vom Leistungsempfänger **überwiegend im Ausland genutzt** werden;
- das sonstige Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen aus dem Inland ins Ausland, das nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung steht (☞ Ziff. 8.2.2.4).

**Direkte Ausfuhr** eines Gegenstandes gemäss Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 1 MWSTG liegt vor, wenn dieser **ohne Ingebrauchnahme im Inland** ins Ausland oder in ein offenes Zolllager oder Zollfreilager ausgeführt wird. Bei Reihengeschäften erstreckt sich die direkte Ausfuhr auf alle beteiligten Lieferanten, d.h. alle beteiligten Lieferanten können eine Steuerbefreiung geltend machen. Der Gegenstand der Lieferung kann vor der Ausfuhr durch Beauftragte des nicht steuerpflichtigen Leistungsempfängers bearbeitet oder verarbeitet werden (Art. 23 Abs. 3 MWSTG).

Eine **direkte Beförderung oder Versendung ins Ausland** von dort zum Gebrauch oder zur Nutzung überlassenen Gegenständen gemäss Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 2 MWSTG (namentliche Vermietung und Verpachtung) liegt vor, wenn vor der Ausfuhr **im Inland keine weitere Lieferung** erfolgt (Art. 40 MWSTV).

Im Zusammenhang mit der Ausfuhr sind die **zollrechtlichen Bestimmungen** zu beachten. Die bei der Ausfuhr durch die EZV ausgestellten Zolldokumente (z.B. Veranlagungsverfügungen) sind neben Rechnungen oder anderen Belegen aus Sicht der MWST, aber auch des Zollrechts aufzubewahren (Art. 94 - 98 ZV).



Im Mehrwertsteuerrecht gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung (Art. 81 Abs. 3 MWSTG), d.h. die Ausfuhrbefreiung kann auch anderweitig geltend gemacht werden. Es wird jedoch empfohlen, die Zolldokumente auch für die Belange der MWST aufzubewahren.

☞ Zu den Inlandlieferungen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr siehe Ziffer 8.5.

## 8.2.2

### 8.2.2.1

## **Besonderheiten**

### **Luftfahrzeuge (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG)**

Die folgenden **Lieferungen** an Luftfahrtunternehmen, die gewerbsmässige Luftfahrt im Beförderungs- oder Charterverkehr betreiben und deren Umsätze aus internationalen Flügen jene aus dem Binnenluftverkehr überwiegen, sind von der Steuer befreit:

- Lieferungen von Luftfahrzeugen;
- Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an Luftfahrzeugen, welche die Luftfahrtunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben;
- Lieferungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb;
- Lieferung von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge.

Bezüglich Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung (Vercharterung und Vermietung) von Luftfahrzeugen enthält die MWST-Branchen-Info Luftverkehr detaillierte Ausführungen.

Gemäss Artikel 6 MWSTV liegt eine Beförderungsleistung auch vor, wenn ein Beförderungsmittel (z.B. ein Luftfahrzeug) mit Bedienungspersonal zu Beförderungszwecken (Güter- oder Personenbeförderung) zur Verfügung gestellt wird.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Luftverkehr entnommen werden.

### 8.2.2.2 **Maschinen und Geräte**

Bei Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Maschinen und Geräten ins Ausland kann das Zollverfahren der vorübergehenden Verwendung angewendet werden. Die in diesem Verfahren von der EZV beglaubigten Zolldokumente (z.B. Veranlagungsverfügung für die vorübergehende Verwendung Nr. 11.73 und/oder Veranlagungsverfügung für den Abschluss der vorübergehenden Verwendung Nr. 11.87) sollten auch für die Belange der Mehrwertsteuer aufbewahrt werden. Werden die Maschinen und Geräte überwiegend im Ausland genutzt, ist die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von der Steuer befreit.

### 8.2.2.3 **Motorfahrzeuge**

Verlassen Motorfahrzeuge das Inland auf eigenen Rädern, ist das Kriterium der Nichtingebrauchnahme beziehungsweise direkten Ausfuhr erfüllt, sofern die Ausfuhr **innert 48 Stunden** ab Übernahme des Fahrzeuges erfolgt. Die Lieferung des Motorfahrzeuges ins Ausland ist dann von der Steuer befreit.

Die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung von Motorfahrzeugen (z.B. Personenwagen oder Wohnmobile) ist von der Steuer befreit, sofern die Fahrzeuge direkt ins Ausland befördert oder versendet und vom Leistungsempfänger überwiegend im Ausland gebraucht oder genutzt werden. Ob die Übergabe des Fahrzeuges im Inland (Abhollieferung) oder im Ausland (Beförderungs- oder Versandlieferung) erfolgt, spielt keine Rolle. Entscheidend ist, dass das Fahrzeug durch den Mieter (d.h. er fährt mit dem Fahrzeug über die Grenze ins Ausland) oder durch den Vermieter ins Ausland transportiert wird. Die überwiegende Nutzung des Fahrzeuges durch den Mieter im Ausland ist vom Vermieter mit geeigneten Unterlagen zu belegen.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Motorfahrzeuggewerbe entnommen werden.

#### **8.2.2.4 Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen ins Ausland, das nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung steht (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG)**

Als Beispiele von Ausfuhren von Gegenständen, die nicht aufgrund von Lieferungsgeschäften erfolgen, können angeführt werden:

Das Verbringen oder Verbringenlassen von

- Gegenständen (Fotoapparate, Computer, Mobilfunktelefone usw.) zwecks Präsentation an einer Ausstellung im Ausland;
- Gegenständen in ein Auslieferungslager im Ausland;
- Werkzeugen, Baumaschinen usw. ins Ausland, mit denen dort Arbeiten an beweglichen oder unbeweglichen Gegenständen ausgeführt werden sollen.

Auch hier sind die zollrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Die Aufbewahrung der durch die EZV ausgestellten Dokumente wird auch für die Belange der Mehrwertsteuer unbedingt empfohlen.

Verbleibt ein im Verfahren der vorübergehenden Verwendung ausgeführter Gegenstand definitiv im Ausland, gilt die verfallene, ungelöschte Zollanmeldung für die vorübergehende Verwendung als Ausfuhrbeleg.

#### **8.3 Lieferung von Gegenständen unter Zollüberwachung (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG)**

Inlandlieferungen von Gegenständen ausländischer Herkunft müssen nicht versteuert werden, wenn sie im Rahmen eines Transitverfahrens, Zolllagerverfahrens, Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung oder wegen Einlagerung in einem Zollfreilager nachweislich im Inland unter Zollüberwachung standen. Internationale Transitverfahren erfolgen meist über das NCTS (New Computerised Transit System) und werden papierlos abgewickelt. Als Bestätigung empfiehlt es sich, den (ungestempelten) Ausdruck des Versandbegleitdokuments (vom Spediteur oder Frachtführer erhältlich) aufzubewahren. Bei allen übrigen Transitverfahren (z.B. im Inlandverkehr zwischen offenen Zolllagern und Zollfreilagern, im Transitverkehr mit Staaten, die dem NCTS nicht angeschlossen sind, oder im Privatwarenverkehr) gelten auch Aufzeichnungen über das Transitzolldokument (Art, Nummer, Datum, Ausstellungs- und Löschungszollstelle usw.) als Bestätigung. Besondere Bescheinigungen oder Kopien der Zollscheine werden von den Zollstellen nicht abgegeben.

**Beispiel**

*Lieferung einer Transitware, die aus Deutschland kommt, sich im Zeitpunkt der Lieferung unverzollt im Bahnhof Basel SBB befindet und anschliessend unverzollt zur Beförderung nach Italien aufgegeben wird. Diese Lieferung ist steuerbefreit.*

**8.4**

**Transportleistungen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 - 7 MWSTG)**

Die mit der **Einfuhr** von Gegenständen im Zusammenhang stehenden Transportleistungen und alle damit zusammenhängenden Leistungen bis zum Bestimmungsort (Befördern, Versenden, Zollveranlagung usw.) sind im Inland von der Steuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG). Bestimmungsort im Inland ist der Ort, an den die Gegenstände im Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrsteuerschuld zu befördern sind. Die Einfuhrsteuerschuld entsteht in der Regel zu dem Zeitpunkt, in dem die Zollstelle die Zollanmeldung annimmt, und zwar ungeachtet dessen, ob diese Anmeldung an der Grenze oder im Inland erfolgt (Art. 56 MWSTG).

Im Rahmen der zollamtlichen Veranlagung von Gegenständen werden die Kosten dieser im voranstehenden Absatz genannten Leistungen von der Einfuhrsteuer durch die EZV erfasst.

Werden Gegenstände aus dem zollrechtlich freien Verkehr **ausgeführt**, ist das im Zusammenhang damit stehende Befördern oder Versenden der Gegenstände einschliesslich aller damit zusammenhängenden Leistungen von der Steuer befreit (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG). Auch hier spielt es keine Rolle, ob die Zollanmeldung an der Grenze oder im Inland erfolgt.

Ebenfalls steuerbefreit sind Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten des **Logistikgewerbes** (Beladen, Entladen, Umschlagen, Abfertigen oder Zwischenlagern) im Ausland oder im Zusammenhang mit unter Zollüberwachung stehenden Gegenständen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 7 MWSTG).

**8.5**

**Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr (Art. 23 Abs. 5 MWSTG; Verordnung des EFD über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr [SR 641.202.2])**

Waren des Reiseverkehrs sind gemäss der Zollgesetzgebung Waren, die jemand auf einer Reise über die Zollgrenze mitführt, ohne dass sie für den Handel bestimmt sind (Art. 16 Abs. 2 ZG). Ladenverkäufe im Reiseverkehr im Inland an Personen mit ausländischem Wohnsitz gelten als Inlandlieferungen.

## Steuerobjekt

Steuerbefreit sind solche Verkäufe in Ladengeschäften, sofern die nachfolgenden Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

- Der Lieferpreis beträgt mindestens 300 Franken (inkl. MWST). In der Ausfuhrzollanmeldung ist jeweils der Nettoverkaufspreis (ohne MWST) zu deklarieren;
- der Käufer (Schweizer oder Ausländer) hat im Inland keinen Wohnsitz;
- der Gegenstand ist für den privaten Gebrauch des Käufers oder für Geschenkzwecke bestimmt;
- der Gegenstand wird vom Käufer innerhalb von 30 Tagen nach der Übergabe im Inland ins Ausland verbracht. Über eine allfällige Aufbewahrung beim Lieferer bis zur späteren Übergabe sind geeignete Aufzeichnungen zu führen;
- der Nachweis der Ausfuhr wird mit einer zollamtlich beglaubigten Veranlagungsverfügung für die Ausfuhr im Reiseverkehr erbracht (Formular Nr. 11.49 oder 11.49 [A], zu beziehen bei der ESTV). Die Veranlagungsverfügung lautet auf den Namen des Käufers und enthält nur die an diesen gelieferten Gegenstände. Sammeldeklarationen mit Gegenständen verschiedener Käufer sind nicht möglich. Diese Dokumente sowie die Rechnungskopien sind aufzubewahren.

Wenn der steuerpflichtige Verkäufer zu seiner Absicherung die grundsätzlich geschuldete MWST seinem im Ausland wohnhaften Kunden in Rechnung stellt und diese erst nach Eingang der zollamtlich beglaubigten Veranlagungsverfügung Nr. 11.49 oder 11.49 [A] rückvergütet, muss er dem Kunden für die Belange der MWST keine Gutschrift ausstellen.

Verkauft die steuerpflichtige Person einen Gegenstand im Reiseverkehr exklusive MWST, ist in der Zollanmeldung für die Ausfuhr im Reiseverkehr (Formular Nr. 11.49/11.49 [A]) der Verkaufspreis (ohne MWST) zu deklarieren. Macht dieser Preis (ohne MWST) weniger als 300 Franken aus, ist die Steuerbefreiung trotzdem möglich, wenn die Betragslimite von 300 Franken bei Rechnungsstellung inklusive MWST erreicht oder überschritten würde.

Die MWST bleibt geschuldet, wenn die steuerpflichtige Person die Steuer in der Rechnung offen ausgewiesen und diesen Betrag von ihrem im Ausland wohnhaften Kunden vereinnahmt hat, ohne dass die MWST nach Eintreffen der Veranlagungsverfügung Nr. 11.49/11.49 [A] dem Kunden zurückerstattet wurde.

## 8.6 **Vermittlungsleistungen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG)**

Dienstleistungen von in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelnden Vermittlern (direkte Stellvertretung, ☞ Ziff. 5.2) sind von der Steuer befreit, wenn die vermittelte Leistung selbst von der Steuer befreit ist oder ausschliesslich im Ausland bewirkt wird. Wird die vermittelte Leistung sowohl im In- als auch im Ausland bewirkt, ist nur der Teil der Vermittlung von der Steuer befreit, der auf Leistungen im Ausland oder auf von der Steuer befreiten Leistungen entfällt.

Da bei Vermittlungsleistungen bezüglich des Orts der Leistungserbringung (☞ MWST-Info Ort der Leistungserbringung) grundsätzlich das Empfängerortsprinzip gilt, unterliegen Vermittlungsleistungen für Empfänger mit Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder Betriebsstätte im Ausland nicht der Inlandsteuer (Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Somit findet die Steuerbefreiung gemäss Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG nur dann Anwendung, wenn der Empfänger der Vermittlungsleistung seinen Sitz oder seine Betriebsstätte im Inland hat.

## 8.7 **Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG)**

Vor der Steuer befreit sind in eigenem Namen erbrachte Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen, soweit sie Lieferungen und Dienstleistungen Dritter in Anspruch nehmen, die von den Dritten im Ausland bewirkt werden; werden diese Leistungen Dritter sowohl im Inland als auch im Ausland erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Reisebüros oder des Organisations von der Steuer befreit, der auf Leistungen im Ausland entfällt.

Dabei ist nicht von Belang, ob das Reisebüro oder der Organisator die von Dritten im Ausland bewirkten Leistungen direkt bei diesen (z.B. ausländische Hotels) oder von einem anderen Reisebüro (z.B. Touroperator) bezieht. Massgebend für die Steuerbefreiung ist, dass der eigentliche Leistungserbringer (Dritter) die Leistung gegenüber dem Reisenden im Ausland erbringt.

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine entnommen werden.

## 8.8 Grenzüberschreitende Personenbeförderung

- ☞ Informationen zu diesem Thema können den MWST-Branchen-Infos Transportwesen sowie Transportunternehmungen des öffentlichen und des touristischen Verkehrs entnommen werden.

### 8.8.1 Luftverkehr (Art. 41 MWSTV)

Von der Steuer sind befreit:

- Beförderungen im Luftverkehr, bei denen entweder der Ankunfts- oder der Abflugort im Inland liegt;
- Beförderungen im Luftverkehr von einem ausländischen Flughafen zu einem anderen ausländischen Flughafen über inländisches Gebiet.

Inlandstrecken im internationalen Luftverkehr sind von der Steuer befreit, wenn der Flug im Inland lediglich durch eine technische Zwischenlandung oder zum Umsteigen auf einen Anschlussflug unterbrochen wird.

### 8.8.2 Eisenbahnverkehr (Art. 42 MWSTV)

Die Steuerbefreiung der Personenbeförderung im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr ist auf Strecken beschränkt, wofür ein internationaler Fahrausweis ausgestellt wird. Darunter fallen:

- Beförderungen auf Strecken, bei denen der Abgangs- oder der Ankunftsbahnhof im Inland liegt;
- Beförderungen auf inländischen Strecken, welche im Transit benutzt werden, um die im Ausland liegenden Abgangs- und Ankunftsbahnhöfe zu verbinden.

Für eine Steuerbefreiung im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr muss der Fahrpreisanteil der ausländischen Bahnstrecke höher sein als die wegen der Steuerbefreiung entfallende schweizerische MWST.

Keine Steuerbefreiung wird beim Verkauf von Pauschalfahrausweisen wie Generalabonnemente und Halbtax-Abonnemente gewährt. Dies gilt selbst dann, wenn die Abonnemente ganz oder teilweise für den Bezug von steuerbefreiten Beförderungen verwendet werden.

### 8.8.3 **Busverkehr (Art. 43 MWSTV)**

Von der Steuer befreit sind die Beförderungen im Inland von Personen mit Autobussen auf Strecken, die

- überwiegend über ausländisches Gebiet führen; oder
- im Transit benutzt werden, um die im Ausland liegenden Abgangs- und Ankunftsorte zu verbinden.

Von der Steuer befreit sind Personenbeförderungen auch auf reinen Inlandstrecken, die allein für das unmittelbare Zubringen einer Person zu einer vorgenannten Beförderungsleistung bestimmt sind, sofern diese gemeinsam mit der Beförderungsleistung in Rechnung gestellt wird.

### 8.9 **Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen (Art. 143 - 150 MWSTV)**

Leistungen an diplomatische Missionen, ständige Missionen, konsularische Posten und internationale Organisationen (institutionelle Begünstigte) sowie an bestimmte Kategorien von Personen, wie diplomatische Vertreter, Konsularbeamte und hohe Beamte internationaler Organisationen (begünstigte Personen) sind an der Quelle von der MWST befreit (Entlastung von der Mehrwertsteuer).

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können der MWST-Info Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen entnommen werden.

### 8.10 **Münz- und Feingold (Art. 44 MWSTV)** 8.10.1 **Steuerbefreite Leistungen**

Von der Steuer befreit ist die Lieferung von:

- Staatlich geprägten Goldmünzen der Zolltarifnummern 7118.9010 und 9705.0000;
- Bankengold nach Artikel 178 Absatz 2 Buchstabe a und Absatz 3 der Edelmetallkontrollverordnung vom 8. Mai 1934 (SR 941.311);
- Bankengold in Form von Granalien im Mindestfeingehalt von 995 Tausendstel, die von einem anerkannten Prüfer-Schmelzer verpackt und versiegelt werden, oder in einer anderen vom EFD akzeptierten Form im Mindestfeingehalt von 995 Tausendstel;

## Steuerobjekt

- Gold in Rohform (Naturzustand in Klumpen, Kristallen, Nuggets usw.) oder in Form von Halbzeug (Stäbe, Profile, Platten, Scheiben, Blätter, Drähte oder Bänder usw.), das zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt ist;
- Gold in Form von Abfällen (z.B. aus zahnärztlicher Behandlung oder aus Goldschmiedewerkstätten [Staub, Feilspäne, Späne vom Bohren und Drehen]) und Schrott (Gegenstände, die durch Zerschlagen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Zweck unbrauchbar geworden sind [z.B. alte Goldschmiedewaren]).

Als Gold gelten auch Legierungen, die zwei oder mehr Gewichtsprozent Gold oder, wenn Platin enthalten ist, mehr Gold als Platin aufweisen.

Von der Steuer befreit sind auch die den Kunden in Rechnung gestellten Ausscheidarbeiten (Legierungsarbeiten) der Scheideanstalten aus der Raffinierung und Wiedergewinnung von Gold.

### 8.10.2 Steuerbare Leistungen

Nicht von der Steuer befreit sind Lieferungen von Gegenständen aus Gold, die unmittelbar oder nach erfolgter Reparatur wieder für ihren ursprünglichen Zweck verwendbar sind oder die für andere Zwecke als zur Wiedergewinnung von Gold gebraucht werden.

Steuerbar ist beispielsweise die Herstellung von oder der Handel mit:

- Halbzeug aus Gold für die Weiterverarbeitung (z.B. zu Schmuck);
- Medaillen aus Gold;
- Goldschmiedewaren oder Schmuckstücken;
- Goldplättchen und Goldmünzen mit Ösen;
- Nuggets (zum Sammeln).

### 8.10.3 Edelmetallkonto

Ein Edelmetallkonto, das von einer Bank oder einer Scheideanstalt geführt wird, verschafft dem Kontoinhaber einen (obligatorischen) Lieferanspruch auf eine bestimmte Edelmetallmenge, d. h. ein Recht auf einen späteren Bezug. Im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Konto besteht jedoch noch kein (dinglicher) Eigentumsanspruch am Edelmetall. Die Übertragung der Rechte von einem Edelmetallkonto auf ein anderes sowie die Kontoführung und die Abwicklung der Transaktion durch die Bank sind von der Steuer ausgenommen. Verlangt der Kontoinhaber die Herausgabe des Edelmetalls, findet zu diesem Zeitpunkt eine Leistung statt.

#### **8.10.4 Industriekonto**

Beim sog. Industriekonto wird dem Kunden nach der Wiedergewinnung jene Menge Gold gutgeschrieben, die er zu einem früheren Zeitpunkt als Altgold eingeliefert hat. Bei der Lieferung von Altgold und dem Ausscheiden des Goldes wird von einer Umtausch-Werklieferung nach Artikel 24 Absatz 4 MWSTG ausgegangen.

Die Scheideanstalt bewahrt das Gold für jeden Kunden gesondert auf (Industriekonto). Eine dafür dem Kunden in Rechnung gestellte Gebühr unterliegt der MWST zum Normalsatz.

#### **8.10.5 Deklaration von Münz- und Feingoldlieferungen in der MWST-Abrechnung**

Alle Entgelte für steuerbefreite Lieferungen von Münz- und Feingold sind im Zeitpunkt der Vereinbarung oder Vereinnahmung in der MWST-Abrechnung im Umsatz unter Ziffer 200 zu deklarieren.

Der Abzug für Lieferungen von Münz- und Feingold kann unter Ziffer 280 erfolgen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.



## Zuständigkeiten

Die **Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Mehrwertsteuer (MWST) auf im Inland erbrachten Leistungen;
- die Erhebung der MWST auf dem Bezug von Leistungen, die von Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden.

Die **Eidgenössische Zollverwaltung (EZV)** ist zuständig für

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

*Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.*

### Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

per Fax: 031 325 75 61

per E-Mail: [mwst.webteam@estv.admin.ch](mailto:mwst.webteam@estv.admin.ch)  
*Bitte unbedingt Postadresse, Telefonnummer  
sowie die MWST-Nummer (sofern vorhanden) angeben.*

### Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:  
[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch) (Webcode: d\_03444\_de)

- In Papierform beim:  
**Bundesamt für Bauten und Logistik BBL**  
**Vertrieb Publikationen**  
**Drucksachen Mehrwertsteuer**  
**3003 Bern**

[www.bundespublikationen.admin.ch](http://www.bundespublikationen.admin.ch)