

Bildung



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Hinweis:

Die Inhalte dieser Publikation stammen aus der zentralen Datenbank der webbasierten Publikationen der ESTV und wurden für die Printausgabe standardisiert bzw. elektronisch aufbereitet. Bei dieser Zusatzdienstleistung handelt es sich nicht um ein Druckerzeugnis im klassischen Sinn, sondern um ein gestalterisch vereinfachtes PDF für den Ausdruck.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Vorbemerkungen	4
Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info	6
1 Begriff der Bildungsleistungen	8
1.1 Erziehungsleistungen	8
1.2 Unterricht	8
1.3 Ausbildung	8
1.4 Weiterbildung	9
1.5 Berufliche Umschulung	9
1.6 Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art	9
1.7 Referententätigkeit	11
1.8 Prüfungen	11
1.9 Organisationsdienstleistungen	11
2 Abgrenzungen von Bildungsleistungen zu Leistungen mit nicht bildendem Charakter	12
2.1 Abgrenzung zur Beratung	13
2.1.1 Allgemeines	13
2.1.2 Coaching / Training	15
2.1.3 Berufs- und Studienberatung	15
2.2 Abgrenzung zu Anlässen im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit und Sport	16
2.2.1 Allgemeines	16
2.2.2 Sport	17
2.3 Abgrenzung zur Persönlichkeitsentwicklung, Selbstwahrnehmung/-erfahrung und Gesundheit	18
3 Allgemeine Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen	18
3.1 Steuerlicher Grundsatz	18
3.2 Ort der Dienstleistung im Bildungsbereich (Art. 8 MWSTG)	19
3.3 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen	19
3.4 Mehrheit von Leistungen	20
3.4.1 Selbstständige Leistungen	20
3.4.2 Sachgesamtheiten und Kombinationen von Bildungsleistungen mit selbstständigen Leistungen	21
3.4.3 Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen und Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen	24
4 Besteuerung einzelner Leistungen im Bildungsbereich	24
4.1 Referententätigkeit	24
4.2 Prüfungen	25
4.3 Lehrmittelverkauf	25
4.4 Kurse für Kinder und Jugendliche	26
4.5 Sprachaufenthalte	27
4.5.1 Sprachaufenthalte im Inland	27
4.5.2 Sprachaufenthalte im Ausland	27
4.6 Studentenaustausch	28
4.7 Einsatz von Lehrlingen bei Drittfirmen	28
4.8 Internate / Tagesschulen	28
4.8.1 Beherbergungsleistungen in Internaten / Studentenheimen	29
4.8.2 Durch Schulen oder Internate durchgeführte Sonderveranstaltungen	30
4.9 Fernkurse	30
4.9.1 Interaktive Fernkurse	31
4.9.2 Autodidaktische Fernkurse	32

4.10 Kurse für Arbeitslose	33
4.11 Schulung des eigenen Personals durch das Unternehmen	33
4.12 Ausbildung von Tieren	33
4.13 Erarbeiten von Kursen	34
4.14 Weiterverkauf von Bildungsleistungen	34
4.15 Bereitstellung / Vermietung der Infrastruktur	35
4.16 Werbung für einen Dritten anlässlich von Bildungsveranstaltungen	35
4.17 Annullierungskosten	36
4.18 Organisationsdienstleistungen	36
4.18.1 Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG	36
4.18.2 Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe e MWSTG	38
4.18.3 Organisation von Bildungsveranstaltungen	38
4.18.3.1 Veranstalter	39
4.18.3.2 Organisator	40
4.18.3.2.1 Direkte Stellvertretung	40
4.18.3.2.2 Indirekte Stellvertretung	41
4.19 Bildungs- und Forschungsk Kooperationen	43
4.19.1 Allgemeines	43
4.19.2 Allgemeine Ausführungen zu den Bildungs- und Forschungsk Kooperationen	44
4.19.3 Die Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Einzelnen und deren Besonderheiten	47
4.19.3.1 Institutionen des Hochschulwesens	47
4.19.3.2 Gemeinwesen und gemeinnützige Organisationen	50
4.19.3.3 Öffentliche Spitaler ungeachtet ihrer Rechtsform	52
4.19.4 Steuerliche Auswirkungen bei Vorliegen einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation	53
Rechtlicher Hinweis	55

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
BBG	Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Berufsbildung (SR 412.10)
BBl	Bundesblatt
Bst.	Buchstabe
CHF	Schweizer Franken
Eawag	Eidgenössische Anstalt für Wasserversorgung, Abwasserreinigung und Gewässerschutz
EMPA	Eidgenössische Materialprüfungs- und Forschungsanstalt
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ETH	Eidgenössische Technische Hochschule
HFKG	Bundesgesetz vom 30. September 2011 über die Förderung der Hochschulen und die Koordination im schweizerischen Hochschulbereich (Hochschulförderungs- und -koordinationsgesetz; SR 414.20)
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
PSI	Paul Scherrer Institut
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
WSL	Eidgenössische Forschungsanstalt für Wald, Schnee und Landschaft
Ziff.	Ziffer

Gültige Steuersätze bis am 31. Dezember 2017:

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

Gültige Steuersätze vom 1. Januar 2018 bis am 31. Dezember 2023:

Normalsatz 7,7 %; reduzierter Steuersatz 2,5 %; Sondersatz 3,7 %.

Gültige Steuersätze ab dem 1. Januar 2024:

Normalsatz 8,1 %; reduzierter Steuersatz 2,6 %; Sondersatz 3,8 %.

Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info

Die MWST-Branchen-Info basiert auf dem per 1. Januar 2010 in Kraft getretenen MWSTG und der dazu erlassenen MWSTV.

Diese MWST-Branchen-Info richtet sich an in- und ausländische Leistungserbringer im Bereich Unterricht, Schulung, Erziehung und Weiterbildung. Die Ausführungen basieren auf den gesetzlichen Grundlagen von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 11 und 30 und Absatz 7 MWSTG](#) sowie der [Artikel 30](#) und [38a MWSTV](#).

Für alle übrigen Informationen (wie z. B. Steuerpflicht, Entgelt oder Vorsteuerabzug) konsultieren Sie bitte die entsprechenden MWST-Infos.

Die Erläuterungen dieser Publikation sollen den steuerpflichtigen Personen (und ihren Vertretern) helfen, ihre mit der MWST zusammenhängenden Rechte und Pflichten wahrzunehmen.

Zeitliche Wirkung bei Anpassungen von Praxisfestlegungen

Die zeitliche Wirkung bei Anpassungen von Praxisfestlegungen richtet sich nach den in der [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#) (MWST-Info 20) beschriebenen Grundsätzen. Alle folgenden Links verweisen auf die MWST-Info 20.

Die neue begriffliche Unterscheidung sowie deren zeitliche Wirkung gilt ab dem 1. Oktober 2020, d. h. ab dem Publikationsdatum der vollständig überarbeiteten MWST-Info 20.

Eine Übersicht der Anpassungen von Praxisfestlegungen gemäss der neuen begrifflichen Unterscheidung sowie deren zeitliche Wirkung ist unter [Ziffer 1](#) zu finden.

Anpassungen der Praxisfestlegungen können erfolgen durch:

- Erstmalige Praxisfestlegung (☞ [Ziff. 2](#)) infolge
 - einer Änderung einer MWST-Bestimmung (☞ [Ziff. 2.2](#));
 - eines Gerichtsurteils ohne bestehende Praxis der ESTV (☞ [Ziff. 2.3](#));
 - der Beurteilung neuer Sachverhalte durch die ESTV (☞ [Ziff. 2.4](#));
- Änderung der bestehenden Praxis (☞ [Ziff. 3](#)) infolge
 - einer Änderung einer MWST-Bestimmung (☞ [Ziff. 3.2](#));

- eines Gerichtsurteils betreffend die bestehende Praxis der ESTV (☞ [Ziff. 3.3](#));
- Überprüfung der Praxis durch die ESTV (☞ [Ziff. 3.4](#));
- Praxispräzisierungen und redaktionelle Anpassungen (☞ [Ziff. 4](#)).

Erstmalige Praxisfestlegungen, Praxisänderungen, Praxispräzisierungen und relevante redaktionelle Anpassungen werden in den jeweiligen MWST-Infos resp. MWST-Branchen-Infos ausdrücklich gekennzeichnet.

Es gilt zu beachten, dass die bis zum 30. September 2020 verwendeten Bezeichnungen für Anpassungen der Praxisfestlegungen nicht der neuen Terminologie angepasst werden.

Frühere Versionen angepasster Ziffern können nach wie vor online abgerufen werden.

Erfolgt im Anschluss an eine Auskunft eine Änderung eines Rechtssatzes, eine Praxisänderung oder wird durch die ESTV eine Praxis erstmalig festgelegt, so kann sich weder die ESTV noch die steuerpflichtige Person ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Norm bzw. der Publikation der Praxis weiter auf die erteilte schriftliche Auskunft berufen (☞ [Ziff. 5](#)).

1 Begriff der Bildungsleistungen

Bildungsleistungen werden sowohl von öffentlich-rechtlichen Körperschaften als auch von privaten Unternehmen angeboten. Der Begriff der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG](#) beinhaltet die nachfolgend aufgeführten Leistungen.

1.1 Erziehungsleistungen

Erziehungsleistungen haben zum Ziel, einerseits den Charakter einer Person zu formen und andererseits die grundlegenden Lebens- und Alltagsfertigkeiten, beispielsweise Umgangsformen, Sozialverhalten, Wahrnehmung von Verantwortung, Körperpflege und -hygiene zu vermitteln. Von der Steuer ausgenommen ist die Erziehung von Kindern und Jugendlichen (bis zum vollendeten 18. Altersjahr).



Zur Abgrenzung dient das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als unter 18-jährig.

1.2 Unterricht

Als Unterricht gilt das planmässige, fortlaufende Vermitteln von Kenntnissen oder Fertigkeiten. Darunter fällt insbesondere der von öffentlichen Schulen, Privatschulen oder Privatlehrern erteilte Unterricht auf der Vorschulstufe, der Primarstufe, der Sekundarstufe I und der Sekundarstufe II. Dazu gehören auch die freiwilligen Brückenangebote wie 10. Schuljahr, Berufswahljahr, Weiterbildungsklasse, Sozialjahr.

1.3 Ausbildung

Ausbildung ist die Vermittlung von Wissen und Fertigkeiten in bestimmten, durch die Anforderungen eines Berufsprofils festgelegten Bereichen. Es fallen darunter beispielsweise die Berufs- und ihnen allenfalls vorangehende Schnupperlehren und Vorkurse, Hochschul- und Fachhochschul- sowie andere Studien an öffentlichen und privaten Schulen.

1.4 Weiterbildung

Weiterbildung im Sinne der Mehrwertsteuer bringt das Fachwissen bzw. die Fachkenntnisse der Teilnehmenden auf den neusten Stand oder steht in anderer Weise mit deren Berufsausübung im direkten oder indirekten Zusammenhang. Ein direkter Zusammenhang mit der Berufsausübung besteht, wenn die Weiterbildungsveranstaltung die Vermittlung von (neu gewonnenem) Fachwissen oder von Wissen über die effiziente und erfolgreiche Berufsausübung zum Ziel hat (z. B. Sprachkurse, Kurse über Arbeitstechnik, Organisation, Konfliktbewältigung oder EDV-Anwendung). Angebote, die nicht im Zusammenhang mit der Berufsausübung stehen, werden für die mehrwertsteuerliche Qualifikation unter dem Aspekt des Kurses geprüft (☞ [Ziff. 1.6](#)).

Praxispräzisierung und redaktionelle Anpassung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG) (☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.5 Berufliche Umschulung

Leistungen der beruflichen Umschulung bestehen aus Bildungsmassnahmen, die Berufsleuten den Wechsel in eine andere berufliche Tätigkeit ermöglichen. Es handelt sich oft um speziell organisierte Kurse, welche teilweise auch auf der von den Teilnehmern bereits gesammelten Berufserfahrung aufbauen.

1.6 Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art

Als Kurs gilt eine zusammenhängende Folge von Unterrichtsstunden, die eine zeitlich begrenzte, auf die Erreichung eines definierten Lernziels gerichtete, schulmässige Ausbildung in einem Fach oder einer Fächergruppe ermöglicht. Die Kursdauer spielt dabei keine Rolle. Als Kurs können ein- oder mehrstündige, halb-, ein- oder mehrtägige, sich auf Wochen, Monate oder Jahre ausdehnende Unterrichtssequenzen in Frage kommen. Ebenfalls unter diese Steuerausnahme fallen Probe- und Schnupperlektionen. Ein solcher Kurs liegt vor, wenn die folgenden formellen Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Es besteht eine konkret definierte Dauer, welche den Kurs zeitlich begrenzt;
- es besteht eine zusammenhängende Folge von Einheiten mit aufeinander aufbauender Struktur;
- es sind vordefinierte, klare und überprüfbare Lernziele vorhanden, auf deren Erreichung der Kurs ausgerichtet ist.

Diese formellen Kriterien sind insbesondere dann erfüllt, wenn ein inhaltlich klar strukturiertes, spezifisches und zeitlich befristetes Konzept bzw. Programm besteht, das vorsieht, wie, zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang die Wissensvermittlung erfolgt.



An die Form des Kurses, die Lernmethode und den Ort zur Wissensvermittlung bestehen keine formellen Voraussetzungen.

Ein Vortrag / Referat ist eine mündliche Darlegung über ein bestimmtes, oft wissenschaftliches Thema, wobei die Interaktion im Gegensatz zum Unterricht von untergeordneter Bedeutung ist.

Als andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten Anlässe, die nicht unter eine der vorstehend erwähnten Kategorien von Bildungsleistungen fallen, wie Symposien, Kongresse, Workshops usw. Solche Leistungen sind bildend, wenn das in erster Linie verfolgte Ziel in der Weitervermittlung oder Neuentwicklung von Wissen an die Teilnehmer bzw. mit den Teilnehmern besteht. Als wissenschaftlich gilt eine Leistung, deren Zweck es in erster Linie ist, mit Fachpublikum neue Kenntnisse in einem bestimmten Fachbereich zu erlangen und diese auszuwerten. Kurse, Vorträge und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art gelten als Bildungsleistungen, wenn das wissenschaftliche oder bildende Element im Vordergrund steht.

Beispiele

Bildungsleistungen, die von der Steuer ausgenommen sind

- *Ein Treuhandunternehmen organisiert eine Veranstaltung, an der verschiedene auswärtige Referenten Beiträge zu treuhandspezifischen Themen vortragen (z. B. Steuern). Das Treuhandunternehmen erhält von den Veranstaltungsteilnehmern einen Kostenbeitrag. Sowohl der Kostenbeitrag der Teilnehmer als auch das Honorar der Referenten sind von der Steuer ausgenommen.*
- *Die Vino AG handelt mit verschiedenen italienischen und französischen Weinen. Sie veranstaltet ein Weinseminar, welches an drei Abenden (je 3 Stunden) stattfindet. Der Teilnehmerbeitrag beträgt 100 Franken. Anlässlich des Seminars werden Grundkenntnisse zum Thema Wein vermittelt sowie verschiedene Weintypen vorgestellt (Weinkultur / Geschichte, Traubensorten, Lagerhaltung / Reife, Trinktemperatur, Wahl des richtigen Weins zum Essen usw.). Am letzten Abend können die Weine noch degustiert werden. Die Teilnehmerbeiträge sind von der Steuer ausgenommen.*

Praxispräzisierung ( [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).


1.7 Referententätigkeit


Die Referententätigkeit besteht in der mündlichen Abhandlung eines bestimmten Themas anlässlich einer Veranstaltung. Der Referententätigkeit gleichgestellt ist die (in selbstständiger Erwerbstätigkeit ausgeübte) Lehrtätigkeit an öffentlichen und privaten (Weiter-)Bildungsstätten.



Bezüglich abgegebenen Unterrichtsunterlagen verweisen wir auf [Ziffer 3.4.1.](#)

1.8 Prüfungen

Im Bildungsbereich durchgeführte Prüfungen gelten als Bildungsleistungen. Darunter fallen sowohl die Prüfungsgebühren für das Ablegen der Prüfung als auch die Leistungen der Prüfungsexperten wie die Abnahme der Prüfungen und die Prüfungsaufsicht, nicht jedoch das Erarbeiten der Prüfungsaufgaben ( [Ziff. 4.2](#)).

Ziffer gültig ab 1. Juli 2015 (betreffend Gültigkeit;  [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

1.9 Organisationsdienstleistungen

Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen sind von der Steuer ausgenommen, wenn sie

- von einem Mitglied einer Einrichtung, beispielsweise des Trägervereins einer Prüfung, an die Einrichtung erbracht werden; oder
- an die öffentliche Hand erbracht werden, sofern die öffentliche Hand auch Bildungsleistungen erbringt.



[Ziffern 4.18.1](#) und [4.18.2](#).

2 **Abgrenzungen von Bildungsleistungen zu Leistungen mit nicht bildendem Charakter**

Damit eine Leistung bildenden Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von Wissen im Sinne von [Ziffer 1](#) sein. Erfüllt die erbrachte Leistung die in [Ziffer 1](#) festgeschriebenen formellen Kriterien eines in [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG](#) statuierten (Bildungs-)Begriffs, bleibt der überwiegend bildende Charakter der erbrachten Leistung zu prüfen.

Von der Steuer ausgenommen sind Tätigkeiten, die eng mit einer erzieherischen oder bildenden Zielsetzung zusammenhängen. Die Tätigkeiten müssen hauptsächlich dazu dienen Wissen zu vermitteln oder zu vertiefen, oder zumindest hauptsächlich dem Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten gewidmet sein.

Für die mehrwertsteuerliche Beurteilung sind jeweils sämtliche Umstände des konkreten Einzelfalles zu berücksichtigen (Einzelfallbeurteilung). Ob das Angebot auf eine im Vordergrund stehende Wissensvermittlung ausgerichtet ist, ist aus objektiver Sicht der Verbrauchergruppe zu beurteilen. Hierfür ist namentlich das konkrete Kursprogramm zu berücksichtigen.

Bildungsleistungen sind deshalb von anderen Leistungen abzugrenzen, welche zwar auch Wissen vermitteln können, deren in erster Linie verfolgtes Ziel jedoch ein anderes ist. Der überwiegend bildende Charakter ist insbesondere bei den folgenden Leistungen nicht gegeben (keine abschliessende Aufzählung):

- Beratungsleistungen (☞ [Ziff. 2.1](#));
- Leistungen, bei welchen die Kreativitäts- und Erholungskomponente im Vordergrund stehen (☞ [Ziff. 2.2.1](#));
- Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit (☞ [Ziff. 2.2.1](#));
- Leistungen, bei welchen die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht (☞ [Ziff. 2.2.1](#));
- Aktivferien (bspw. Tennis- und Langlaufwochen [☞ [Ziff. 2.2.1](#)]);
- Instruktionen, die nur der korrekten Ausübung der Tätigkeit oder Verhinderung von Gefahren dienen (bspw. Sicherheitsinstruktionen für einmalige Aktivitäten [☞ [Ziff. 2.2.1](#)]);
- begleitete Sportausübung, Fitnessaktivitäten (bspw. Aerobic, Jazztanz, Gymnastik, Spinning), Sportanimation, körperliche Ertüchtigung (☞ [Ziff. 2.2.2](#));
- Leistungen, welche dem körperlichen, geistigen, persönlichen Wohlbefinden bzw. der Gesundheit dienen (bspw. Wellnessaktivitäten [☞ [Ziff. 2.2.2](#)]);
- Persönlichkeitsentwicklung und Selbstwahrnehmung (☞ [Ziff. 2.3](#));
- Angebote zur Steigerung der Leistungsfähigkeit (☞ [Ziff. 2.3](#));
- autodidaktische Fernkurse (☞ [Ziff. 4.9.2](#));
- Werbeleistungen (☞ [Ziff. 4.16](#)).



In gemischten Fällen (bspw. mit körperlicher Betätigung, unterschiedlichen Leistungskomponenten) ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Wissensvermittlung resp. -vertiefung bzw. der Erwerb von Kenntnissen oder Fertigkeiten im Vordergrund steht.

Eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung liegt nur dann vor, wenn sowohl die formellen Kriterien eingehalten sind (☞ [Ziff. 1](#)) als auch der überwiegend bildende Charakter gegeben ist (☞ [Ziff. 2](#)).

Praxispräzisierung (☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1 Abgrenzung zur Beratung

2.1.1 Allgemeines

Eine wichtige Abgrenzung zur Bildungsleistung ist diejenige zur steuerbaren Beratungsleistung. Eine steuerbare Beratungsleistung liegt vor, wenn die drei unten aufgeführten Bedingungen kumulativ erfüllt sind, d. h. wenn die Leistung (Vertrag)

- individuell auf den Auftraggeber zugeschnitten ist; und

- auf einer vorgängigen Analyse der entsprechenden Situation beim Auftraggeber (Unternehmen) beruht; und
- darin besteht, konkrete Problemlösungsvorschläge auszuarbeiten und eventuell umzusetzen.

Auch im Rahmen von Beratungen wird Wissen vermittelt, jedoch ist dies nicht das in erster Linie verfolgte Ziel. Im Gegensatz zu einer Bildungsleistung erschöpft sich die Beratungsleistung nicht in der Vermittlung von Wissen. Vielmehr liegt das in erster Linie verfolgte Ziel in der Umsetzung von theoretischem Wissen zwecks Lösung eines konkreten Problems. Eine solche Leistung ist beispielsweise eine für Dritte gegen Entgelt ausgeführte Berufs-, Studien- oder Karriereberatung.

Beratungsleistungen gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat ([Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)).

Oft beinhaltet eine Leistung sowohl Elemente der Schulung als auch Elemente der Beratung. Die Beurteilung, ob eine solche Dienstleistung als Bildungsleistung oder als Beratung zu qualifizieren ist, wird aufgrund des abgeschlossenen Vertrags vorgenommen. Ist das von den Vertragsparteien in erster Linie verfolgte Ziel eine Beratung, werden allfällige Elemente einer Bildungsleistung jener untergeordnet und das Gesamtentgelt ist steuerbar ([Art. 19 Abs. 3 MWSTG](#)).

Anders verhält es sich, wenn das von den Vertragsparteien in erster Linie verfolgte Ziel eine Bildungsleistung ist. In diesem Fall werden allfällige Elemente einer Beratung der Bildungsleistung untergeordnet und das Gesamtentgelt ist von der Steuer ausgenommen ([Art. 19 Abs. 3 MWSTG](#)).

Beispiele

- *Es werden für einen Grossmarkt Möglichkeiten und Wege aufgezeigt, wie die aus Ladendiebstählen herrührenden Kosten und Verluste gesenkt werden können. Dabei handelt es sich um eine steuerbare Beratungsleistung.*
- *Es werden für einen Grossmarkt Möglichkeiten und Wege aufgezeigt, wie die aus Ladendiebstählen herrührenden Kosten und Verluste gesenkt werden können. Der Beauftragte führt die zusammen mit der Geschäftsleitung gewählte Lösungsvariante selbst ein und setzt sie um (z. B. mittels Personalschulung / Coaching). Die Schulungen gelten als Nebenleistung zur Beratung und sind somit zum Normalsatz steuerbar.*

Praxispräzisierung ([☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.1.2 Coaching / Training

Coaching oder Training sind Ausdrücke, die in sich noch nicht klar besagen, ob es sich um eine ausgenommene Bildungsleistung oder um eine steuerbare Dienstleistung handelt. Für die steuerliche Beurteilung ist abzuklären, ob die von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung oder die steuerbare Dienstleistung im Vordergrund steht.

Beispiele


- *Ein Beratungsunternehmen erhält den Auftrag zur Durchführung des Coachings von Führungskräften einer Bank. Es handelt sich hier nicht um eine ausgenommene Bildungsleistung, sondern um eine steuerbare Beratungsleistung.*
- *Ein selbstständiger Verkaufstrainer erhält den Auftrag, für das Verkaufspersonal eines Weinhandelsunternehmens ein Training für den Telefon-Verkauf durchzuführen. Der Verkaufstrainer schult die Mitarbeitenden in einem dreitägigen Seminar in der Gruppe, indem er einen Kurs verwendet, den er in der gleichen Form auch bei andern Auftraggebern schult. Nach dem Seminar begleitet er jeden einzelnen Schüler einen halben Tag, um die Umsetzung des Gelernten in Form einer Qualitätskontrolle zu überprüfen (Coaching). Die gesamte Leistung ist in diesem Fall als eine Bildungsleistung einzustufen, da hier das Coaching eine Ergänzung zur Bildungsleistung darstellt. Findet in einem späteren Zeitpunkt aufgrund eines **neuen**, vom Trainingauftrag unabhängigen Auftrages ein weiteres Coaching statt, so handelt es sich bei diesem um eine steuerbare Leistung, die nicht mehr im Zusammenhang mit der Ausbildung steht.*

2.1.3 Berufs- und Studienberatung

Bei der Berufs- und Studienberatung werden die Beratungssuchenden, unter Berücksichtigung ihrer Fähigkeiten, Interessen und Persönlichkeitseigenschaften, in der Wahl ihres zukünftigen Berufs oder Studiums unterstützt. Dabei sind das persönliche Gespräch sowie der direkte Austausch zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger von zentraler Bedeutung. Solche Beratungsleistungen sind grundsätzlich steuerbar. Der Ort der Leistung richtet sich nach [Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG](#) (Erbringerortsprinzip). Ist der Leistungserbringer im Inland domiziliert, sind somit diese Beratungsleistungen zum Normalsatz zu versteuern.

Als von der Steuer ausgenommen im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG](#) gilt die Berufs- und Studienberatung von Jugendlichen, welche das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben, sofern diese Leistungen von dafür eingerichteten Institutionen erbracht werden.

Berufsberatungen, die im Rahmen von arbeitsmarktlichen Massnahmen durch Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erbracht werden, sind von der Steuer ausgenommen wenn sie durch die öffentliche Hand finanziert sind ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG](#)).

Ziffer gültig ab 1. Juli 2016 (betreffend Gültigkeit;  [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.2 **Abgrenzung zu Anlässen im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit und Sport**

2.2.1 **Allgemeines**

Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung usw. können ebenfalls bildende Elemente beinhalten. Da die Wissensvermittlung bei solchen Aktivitäten nicht das in erster Linie verfolgte Ziel der Leistung ist, sondern die Erfahrung eines Erlebnisses und/oder Abenteuers im Vordergrund steht, gelten diese nicht als Bildungsleistungen im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG](#).

Instruktionen, die konkret nur für eine Freizeitbeschäftigung dienen, beispielsweise für die korrekte Ausübung der Tätigkeit oder Verhinderung von Gefahren, verleihen der Leistung keinen bildenden Charakter. Solche Anlässe sind zum Normalsatz steuerbar.

Beispiele

- *Riverrafting, Canyoning;*
- *Aktivferien (Malferien, Reitferien, Wanderwochen usw.);*
- *geführte Berg-, Ski- oder Biketouren;*
- *Aktivitäten zur Förderung des Teamgeistes;*
- *einzelner Fallschirmsprung oder Tauchgang.*

2.2.2 Sport

Dient ein Kurs dazu, eine Sportart als solches zu erlernen, liegt eine ausgenommene Bildungsleistung vor. Es geht also bei diesen Kursen nicht bloss um die begleitete Ausübung einer sportlichen Aktivität, ein bloss repetitives Training oder das effektive Praktizieren und Anwenden zur Steigerung des körperlichen und persönlichen Wohlbefindens (wie etwa bei einem Fitnesskurs), sondern um das Erreichen bestimmter, klar definierter Lernziele, nämlich um den Erwerb der Fertigkeit die Sportart ausführen zu können.

Das Erlernen neuer Techniken und Fertigkeiten ist bei Sportarten für sich alleine nicht ausschlaggebend. Ein Training, das auf die fortlaufende Vertiefung und Repetition von bereits in den Grundzügen erlernten Techniken und Fertigkeiten ausgerichtet ist, stellt keine Bildungsleistung dar. Die (begleitete) Ausübung und das Erleben der Sportart unter fachlicher Aufsicht steht im Vordergrund, indem bereits in den Grundzügen erlernte Techniken unter fachlicher Aufsicht oder zusammen mit einem Trainingspartner repetiert, verfeinert und vertieft werden. In diesen Fällen liegt eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung vor.

Zum Normalsatz steuerbar sind die Einnahmen aus Sportkursen, die nicht in erster Linie der Bildung, sondern der Fitness, dem Training, der sportlichen Ertüchtigung / Sportanimation oder der Gesundheit dienen.

Beispiele

- *Gymnastik, Aerobic, Pump, Spinning, (Nordic-)Walking, Aquafit;*
- *Yogakurs;*
- *Bodybuilding, Krafttraining;*
- *AllezHop-Programme.*

Steht dagegen das Erlernen einer sportlichen Disziplin im vorgenannten Sinne oder eine Leiterausbildung im Vordergrund, liegt eine Bildungsleistung vor.

Beispiele

- *Tenniskurs, 10 Lektionen;*
- *Karatekurs;*
- *Reitkurs;*
- *Tauchkurs;*
- *Ausbildungskurs Jugend + Sport-Leiter;*
- *Verbandsausbildungskurse (z. B. Leiterkurs Swiss-Ski, Trainerkurs oder Kurs für leitende Sportfunktionäre).*

Praxispräzisierung (☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

2.3 **Abgrenzung zur Persönlichkeitsentwicklung, Selbstwahrnehmung/-erfahrung und Gesundheit**

Geht es vorab darum, das eigene Verhalten zu ergründen und zu verstehen (Selbstwahrnehmung), Erfahrungen und Erlebnisse zu machen bzw. durch Körperarbeit zu sammeln (Selbsterfahrung) und dadurch das Selbstwertgefühl und Körperbewusstsein der Teilnehmenden zu stärken, liegt das Hauptaugenmerk in der Förderung der Persönlichkeit. Dabei mögen durchaus Komponenten vorhanden sein, die der Wissensvermittlung dienen, die Bildungskomponenten machen in diesen Fällen jedoch den untergeordneten Teil aus.

Insgesamt sind Leistungen, welche primär dem körperlichen, geistigen, persönlichen Wohlbefinden, der Gesundheit oder der Steigerung der Leistungsfähigkeit dienen, nicht als Bildungsleistungen zu qualifizieren, sondern unterliegen der Steuer zum Normalsatz.

Praxispräzisierung (☞ [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

3 **Allgemeine Grundsätze der steuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen**

3.1 **Steuerlicher Grundsatz**

Bildungs- und Erziehungsleistungen nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG](#) sind von der Steuer ausgenommene Leistungen und somit nicht steuerbar, sofern nicht für deren Versteuerung optiert wird. Es ist jedoch zu beachten, dass die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen steuerbar sind, sofern sie nicht unter den Begriff *Sachgesamtheit* gemäss [Ziffer 3.4.2](#) fallen.



Mehr dazu und weitere Ausführungen können den [MWST-Infos Steuerpflicht](#) sowie [Steuerobjekt](#) entnommen werden.

Von der Steuer ausgenommene Leistungen geben gemäss [Artikel 29 Absatz 1 MWSTG](#) kein Anrecht auf Vorsteuerabzug.



Weitere und nähere Einzelheiten dazu können der [MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen](#) entnommen werden

3.2 Ort der Dienstleistung im Bildungsbereich (Art. 8 MWSTG)

Die unter [Ziffer 1](#) aufgeführten Bildungsleistungen und die dazugehörigen Nebenleistungen gelten grundsätzlich nach [Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG](#) als an jenem Ort erbracht, wo die Tätigkeit (Bildungsanlass) tatsächlich ausgeübt wird.

Für Bildungsleistungen, an welchen ausschliesslich online teilgenommen werden kann (interaktive Fernkurse), gilt das Empfängerortsprinzip nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#).

Für Bildungsleistungen, an welchen sowohl online als auch vor Ort teilgenommen werden kann (hybride Leistungsangebote), richtet sich die Ortsbestimmung nach den Ausführungen in der [MWST-Info Ort der Leistungserbringung](#).

Werden im Zusammenhang mit Bildungsleistungen noch andere, selbstständige Leistungen erbracht, richtet sich der Ort der Besteuerung nach der Art der Leistung:

Organisationsleistungen	Ort, an dem die leistungsempfangende Person den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Art. 8 Abs. 1 MWSTG);
Beherbergungsleistungen	Ort, an dem die Beherbergungsleistung tatsächlich erbracht wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. f MWSTG);
Gastgewerbliche Leistungen	Ort, an dem die Leistung tatsächlich erbracht wird (Art. 8 Abs. 2 Bst. d MWSTG).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 8 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

3.3 Option für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Bildungsleistungen

Die steuerpflichtige Person kann durch offenen Ausweis der Steuer in der Rechnung an den Leistungsempfänger oder durch Deklaration in der MWST-Abrechnung unter den Ziffern 200 und 205 (kumulativ) jede von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung freiwillig versteuern.

Betreffend Vorsteuerabzug im Sinne von [Artikel 29 Absatz 1^{bis} MWSTG](#) bei Bildungsleistungen, für welche der Ort der Leistung im Ausland liegt, wird auf die [MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen](#) verwiesen.

Bei Abrechnung mit der Saldosteuersatz- oder der Pauschalsteuersatzmethode ist eine Option nicht möglich.



Die Grundsätze sowie Voraussetzungen der Option können der [MWST-Info Steuerobjekt](#) entnommen werden.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

3.4 Mehrheit von Leistungen

Bildungsleistungen werden oft zusammen mit anderen Leistungen erbracht. Dabei können gemäss [Artikel 19 MWSTG](#) unterschiedliche Leistungen vorkommen:

- Selbstständigen Leistungen;
- Sachgesamtheiten;
- wirtschaftlich eng zusammengehörenden Leistungen;
- Nebenleistungen.

3.4.1 Selbstständige Leistungen

[\(Art. 19 Abs. 1 MWSTG\)](#)

Im Bereich Bildung werden selbstständige Leistungen in der Rechnung separat aufgeführt und sind ihrer Art entsprechend zu versteuern.

Beispiele

Selbstständige Leistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen sind

- *gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen;*
- *touristische Leistungen anlässlich eines Seminars;*
- *kulturelle und sportliche Leistungen als Nebenprogramm zu einem Kongress;*
- *Hort für Kinder anlässlich eines Kongresses.*



Für die im Rahmen des Unterrichts, von Kursen, Seminaren, Kongressen usw. abgegebenen **Schulungsunterlagen** siehe [Ziffer 4.3](#).

3.4.2 Sachgesamtheiten und Kombinationen von Bildungsleistungen mit selbstständigen Leistungen

[\(Art. 19 Abs. 2 MWSTG und Art. 32 MWSTV\)](#)

Werden mehrere voneinander unabhängige Leistungen als Leistungskombination zu einem Gesamtentgelt angeboten, können diese mehrwertsteuerlich einheitlich nach der überwiegenden Leistung behandelt werden, wenn die überwiegende Leistung wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmacht (**70/30 %-Regel**). Der anzuwendende Steuersatz bemisst sich nach dem überwiegenden Leistungsanteil ([Art. 19 Abs. 2 MWSTG](#)).

Selbstständige Leistungen, die zusammen mit einer Bildungsleistung als Sachgesamtheit mit einem Pauschalpreis angeboten werden (z. B. ein Kaffee und Gipfeli in der Pause eines Vormittagskurses), können somit steuerlich einheitlich nach der überwiegenden Leistung (bzw. den dem gleichen Steuersatz unterliegenden überwiegenden Leistungen) behandelt werden. Die wertmässige Aufteilung auf die verschiedenen selbstständigen Leistungen ist mit geeigneten Aufzeichnungen zu dokumentieren. Sind infolge der Anwendung der 70/30 %-Regel sämtliche kombinierten Leistungen von der Steuer ausgenommen, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug ([Art. 29 Abs. 1 MWSTG](#)).

Für die Bestimmung des Orts der Leistung (im In- und Ausland) ist die 70/30 %-Regel analog anwendbar ([Art. 32 MWSTV](#)).

Macht keine Leistung bzw. 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.

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 zum Kurs, Pausengetränke und fünf Mittagessen enthalten.

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

	CHF	CHF	
Schulung	1'250		
Lehrbücher	250	1'500	81,1 %
Verpflegung		350	18,9 %
Total EDV-Kurs		1'850	100,0 %

Die 70/30 %-Regel 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 inklusive Nebenleistung in Form von Lehrbüchern 81,1 % des Gesamtentgelts aus, weshalb die ganze Leistungskombination von der Steuer ausgenommen ist.

Beispiel 2

Die mehrwertsteuerpflichtige Remund Sprachen GmbH bietet an ihrem inländischen Unternehmenssitz einen einwöchigen Sprachkurs (ohne Unterkunft) zu einem Pauschalpreis von 2'000 Franken an. Im Pauschalpreis sind die Schulung, die jeweils im grenznahen Ausland konsumierten Mittag- und Abendessen sowie die am unterrichtsfreien Mittwochnachmittag gemeinsam besuchte Führung durch eine im Ausland gelegene historische Stadt sowie eine anschliessend im Inland stattfindende Weingustation enthalten.

Aufgrund der internen Kalkulation ist folgende wertmässige Aufteilung des Pauschalpreises von 2'000 Franken ersichtlich:

Schulung	CHF	1'200	
Weingustation	CHF	100	
Total Leistungen im Inland	CHF	1'300	65 %
Verpflegung	CHF	650	
Stadtführung	CHF	50	
Total Leistungen im Ausland	CHF	700	35 %

Unter Berücksichtigung, dass keine Leistung wertmässig mindestens 70 % ausmacht und auch die im Ausland bzw. im Inland erbrachten Leistungen wertmässig nicht mindestens 70 % ausmachen, ist eine einheitliche Behandlung für die Bestimmung des Ortes nicht möglich. Die Remund Sprachen AG kann nun entweder die einzelnen Leistungen ihrem jeweiligen Gehalt entsprechend abrechnen oder die 70/30 %-Regel zur Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes der im Inland erbrachten Leistungen anwenden, da die Schulung mehr als 70 % der im Inland erbrachten Leistungen ausmacht.

Beispiel 3

Die mehrwertsteuerpflichtige Diallo Arbeitstechnik AG mit Sitz im Inland bietet einen dreitägigen Weiterbildungskurs über Arbeitstechnik an, welcher in einem ihrer im Ausland liegenden Kurslokalen abgehalten wird. Der Weiterbildungskurs wird den Kunden zu einem Pauschalpreis in der Höhe von 1'400 Franken verrechnet, worin ausserdem die drei im Ausland stattfindenden Mittagessen sowie ein – im Rahmen eines Nebenprogrammes – am inländischen Unternehmenssitz der Leistungserbringerin stattfindendes zweistündiges Mediationstraining enthalten sind.

Die interne Kalkulation zeigt folgende wertmässige Aufteilung des Pauschalpreises von 1'400 Franken:

Training	CHF	280	
Total Leistungen im Inland	CHF	280	20 %
Weiterbildung	CHF	910	
Verpflegung	CHF	210	
Total Leistungen im Ausland	CHF	1'120	80 %

In Anbetracht, dass vorliegend die im Ausland ausgeübte Weiterbildung sowie die im Ausland stattfindende Verpflegungsleistung 80 % des Gesamtentgelts ausmachen, gilt die gesamte Leistungskombination als im Ausland erbracht ([Art. 32 MWSTV](#)), womit die Diallo Arbeitstechnik AG das Kursgeld von 1'400 Franken nicht versteuern muss.



Weiterführende Informationen betreffend Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen finden sich in der [MWST-Info Steuerobjekt](#) (70/30 %-Regel).

Redaktionelle Anpassung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 Bst. a MWSTG) ([MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

3.4.3 **Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen und Nebenleistungen im Zusammenhang mit Bildungsleistungen**

(Art. 19 Abs. 3 und 4 MWSTG)

Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen nach [Artikel 19 Absatz 3 MWSTG](#) gelten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang und sind nach dem Charakter der Gesamtleistung zu behandeln. Nebenleistungen im Sinne von [Artikel 19 Absatz 4 MWSTG](#) bilden einen Teil der Hauptleistung und werden steuerlich wie diese behandelt.

Beispiele

Wirtschaftlich eng zusammengehörende Leistungen und Nebenleistungen

- *Schulungsunterlagen und Materialkosten beziehungsweise -pauschalen, die im Zusammenhang mit der erbrachten Bildungsleistung stehen (☞ [Ziff. 3.4.1](#));*
- *Benützung eines Computers bei einem Word-Kurs;*
- *Benützung von Auto, Motorrad, Flugzeug, Schiff für die Führerausbildung;*
- *Pferd für den Reitunterricht;*
- *Benützung der Holzbearbeitungsmaschinen während der Schreiner Ausbildung;*
- *Benützung der KÜcheneinrichtung der Schule bei Kochkursen;*
- *Pendeldienst zwischen Hotel und Kongresslokalitäten;*
- *Dokumentationsmaterial zu einem Kongress;*
- *Repräsentationsgeschenke / Abgabe von Gegenständen.*

Die Kosten für die zur Verfügung gestellte und vom Schüler zur Erreichung des Bildungszieles unmittelbar benötigte Infrastruktur sind somit Teil des Entgelts für die Bildungsleistung. Für den Leistungserbringer besteht kein Anspruch auf den Vorsteuerabzug für in diesem Zusammenhang anfallende Aufwendungen.



Weitere Einzelheiten dazu können der [MWST-Info Steuerobjekt](#) entnommen werden.

4 Besteuerung einzelner Leistungen im Bildungsbereich

4.1 Referententätigkeit

Die Referententätigkeit ist von der Steuer ausgenommen, unabhängig davon, ob das Entgelt dafür dem Referenten oder seinem Arbeitgeber zukommt.

Zur ausgenommenen Referententätigkeit gehören auch sämtliche Lehrunterlagen, die der Referent für seinen Kurs erarbeitet. Im Gegensatz zum blossen Erarbeiten von Kursen, das steuerbar ist, trägt der Referent den erarbeiteten Kurs selbst vor. Steuerbar bleibt demnach das alleinige Erarbeiten von Lehrunterlagen, ohne dass diese direkt mit der Referententätigkeit im Zusammenhang stehen (☞ [Ziff. 4.13](#)).

4.2 Prüfungen

Die Durchführung aller Prüfungen im Bildungsbereich gilt als von der Steuer ausgenommen gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe c MWSTG](#).

Aufgrund von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe c MWSTG](#) sind folgende Leistungen im Bereich Prüfungen von der Steuer ausgenommen:

- Tätigkeit der Prüfungsexperten (Abnahme von mündlichen Prüfungen und Korrigieren von schriftlichen Prüfungen);
- Beaufsichtigung von Prüfungen;
- Erarbeitung von Prüfungsaufgaben in Verbindung mit der Tätigkeit als Prüfungsexperte oder der Beaufsichtigung von Prüfungen.



Die alleinige Erarbeitung von Prüfungsaufgaben unterliegt wie das Erarbeiten von Kursen (☞ [Ziff. 4.13](#)) der Steuer zum Normalsatz. Der Ort der Dienstleistung richtet sich in diesem Zusammenhang nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) (Empfängerortsprinzip).


Ziffer gültig ab 1.7.2015 (betreffend Gültigkeit; ☞ [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4.3 Lehrmittelverkauf

Der Verkauf von gedruckten oder nicht interaktiven elektronischen Lehrbüchern ist zum reduzierten Steuersatz steuerbar. Dies gilt auch für Lehrmittel auf Datenträgern.



Weitere Informationen zu diesem Thema können der [MWST-Branchen-Info Druckerzeugnisse und elektronische Publikationen](#) entnommen werden.

Die im Rahmen des Unterrichts, von Kursen, Seminaren, Kongressen usw. abgegebenen Schulungsunterlagen und Lehrmittel gelten hingegen als Nebenleistungen, wenn sie im direkten Zusammenhang mit der vom Leistungserbringer erbrachten Bildungsleistung stehen ( [Ziff. 3.4.1](#)). Dies gilt selbst dann, wenn die Bildungsleistung durch die öffentliche Hand finanziert und ihr in Rechnung gestellt wird oder eine Berufsschule die Schulungsunterlagen und Lehrmittel den Lehrbetrieben der unterrichteten Lernenden in Rechnung stellt.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.4 Kurse für Kinder und Jugendliche

Im Gegensatz zu Bildungsleistungen für Erwachsene enthalten solche für Kinder und Jugendliche nebst der Bildungs- auch eine Betreuungskomponente. Die Betreuung von Kindern und Jugendlichen ist von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG](#)). Somit sind Kursangebote, die sich an Kinder und Jugendliche richten, ebenfalls von der Steuer ausgenommen.

Als Jugendliche gelten Personen, welche das 18. Altersjahr noch nicht vollendet haben.



Zur Abgrenzung dient das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als unter 18-jährig.



Keine Betreuungsleistung liegt vor, wenn das Angebot die Begleitung durch die Eltern oder eine andere Bezugsperson vorsieht. Fehlt einer solchen Leistung gleichzeitig auch der Bildungscharakter, ist sie steuerbar (z. B. MUKI- und ELKI-Turnen, Aerobic für Mutter und Kind).

Weist eine Leistung hingegen Bildungscharakter auf, ist sie immer von der Steuer ausgenommen, unabhängig davon, ob die Begleitung durch eine Bezugsperson vorgesehen ist oder nicht.


Beispiele

- *Baby-Schwimmkurs;*
- *Sprachkurse für Kleinkinder.*

4.5 Sprachaufenthalte

Sprachaufenthalte können sowohl von der Steuer ausgenommene (z.B. Unterricht) als auch steuerbare Leistungen (z.B. Beförderung, Exkursionen, Verpflegung) umfassen. Dauert der Aufenthalt mindestens 2 Semester, wird in Bezug auf die Unterkunft unter den Voraussetzungen nach [Ziffer 4.8.1](#) nicht eine steuerbare Beherbergungsleistung, sondern eine von der Steuer ausgenommene Vermietung angenommen.

4.5.1 Sprachaufenthalte im Inland

Bei im eigenen Namen organisierten Sprachaufenthalten im Inland unterliegen die verschiedenen Leistungen ihrer Natur nach der Steuer oder sind von der Steuer ausgenommen. Die einzelnen Leistungen können dabei separat mit Ausweis der Steuer oder pauschal ( [Ziff. 3.4](#)) in Rechnung gestellt werden.



Weitere Einzelheiten zu Reisearrangements können aus der [MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine](#) entnommen werden.

4.5.2 Sprachaufenthalte im Ausland

Bei Sprachaufenthalten im Ausland handelt es sich beim Sprachunterricht um eine im Ausland erbrachte Leistung mit Vorsteuerabzugsrecht ([Art. 29 Abs. 1^{bis} MWSTG](#)). Die Beförderung im grenzüberschreitenden Luft-, Eisenbahn- und Busverkehr ([Art. 23 Abs. 4 MWSTG](#)) ist von der Steuer befreit, die übrigen Leistungen (Beherbergung, Verpflegung usw.) sind im Ausland erbracht.



Weitere Einzelheiten zu Reisearrangements können aus der [MWST-Branchen-Info Reisebüros sowie Kur- und Verkehrsvereine](#) entnommen werden.

4.6 Studentenaustausch

Die Teilnehmerbeiträge, welche Personen bis zum vollendeten 25. Altersjahr im Rahmen eines Studentenaustauschs für Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Schulung an eine gemeinnützige Jugendaustauschorganisation bezahlen, sind aufgrund von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 10 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen, wenn der Ort des Austausches im Inland ist. Findet der Studentenaustausch mit dem Ausland statt, so handelt es sich um eine im Ausland erbrachte Leistung mit Vorsteuerabzugsrecht ([Art. 29 Abs. 1^{bis} MWSTG](#)).

Als Teil der Betreuung gelten ebenfalls die Vorbereitung auf die Austauschzeit beziehungsweise deren Nachbereitung. Die Hin- und Rückreise sowie allfällige Versicherungskosten gelten als Nebenleistungen zu den von der Steuer ausgenommenen Leistungen beziehungsweise zu den im Ausland erbrachten Leistungen und teilen als solche deren steuerliches Schicksal.

4.7 Einsatz von Lehrlingen bei Drittfirmen

Die berufliche Grundbildung besteht insbesondere auch in der Ausbildung in beruflicher Praxis (Art. 16 Abs. 1 Bst. a BBG). Diese erfolgt im Lehrbetrieb, im Lehrbetriebsverbund, in Lehrwerkstätten, in Handelsmittelschulen oder in anderen zu diesem Zweck anerkannten Institutionen (Lernorte). Wird ein Lehrling zur Ergänzung seiner beruflichen Praxis vom Lernort an einen dritten Lernort (Art. 16 Abs. 2 Bst. c BBG) oder bei einem Mitglied des Lehrbetriebsverbundes *eingesetzt*, weil beispielsweise nicht die ganze Ausbildung nach Ausbildungsreglement durch den eigenen Lehrmeister vermittelt werden kann, liegt kein Personalverleih vor. Die diesbezüglichen Zahlungen, die zwischen den Lernorten fliessen gelten beim Empfänger als Umsatz im Bereich der Ausbildung.

4.8 Internate / Tagesschulen

Charakteristisch für den Internatsbetrieb ist, dass dem Auszubildenden folgende Leistungen erbracht werden:

- Bildungsleistungen;
- gastgewerbliche Leistungen;
- Beherbergungsleistungen beziehungsweise Miete.



Nähere Einzelheiten zur Behandlung einer Mehrheit von Leistungen können unter [Ziffer 3.4](#) nachgelesen werden.

4.8.1 Beherbergungsleistungen in Internaten / Studentenheimen

Die Unterbringung (Übernachtung ohne Frühstück) in Internaten, Konvikten, Lehrlings- und Studentenheimen usw. ist im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG](#) **von der Steuer ausgenommen**, wenn die beiden nachfolgenden Voraussetzungen gemeinsam erfüllt sind:

- Der Lehrgang dauert mindestens 1 Jahr (2 Semester) ohne Unterbruch. Schulferien gelten nicht als Unterbruch.
- Der Auszubildende wohnt während der Ausbildungszeit ununterbrochen in der Ausbildungsstätte (Internat, Konvikt, Lehrlings- oder Studentenheim usw.). Abwesenheiten während der Schulferien, an Wochenenden, während der von der Schule vorgeschriebenen Praktika oder infolge Spitalaufenthalt gelten nicht als Unterbruch.

Das Frühstück ist zum Normalsatz steuerbar.



Sind die beiden Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt, gilt die Unterbringung als Beherbergungsleistung, welche zusammen mit einem allfälligen Frühstück der Steuer zum **Sondersatz** unterliegt.

Der Steuer unterliegen demnach Beherbergungsleistungen von Personen während Ausbildungslehrgängen, die weniger als 1 Jahr dauern oder die mit Unterbruch angeboten werden.

Werden die Pensionskosten (Unterkunft, Verpflegung, Betreuung) – **ohne die Bildungskosten** – pauschal in Rechnung gestellt, stehen für die Steuerberechnung zwei Methoden zur Verfügung.

- Effektive Berechnung des Unterbringungs- und des Verpflegungsanteils: Die Anteile für die Unterbringung einerseits und die zum Normalsatz steuerbaren übrigen Leistungen andererseits (vorwiegend Verpflegung) können kalkulatorisch detailliert ermittelt werden. Der Verpflegungsanteil unterliegt der Steuer zum Normalsatz, der Unterbringungsanteil ist entweder von der Steuer ausgenommen oder zum Sondersatz steuerbar (Beherbergungsleistung inkl. Frühstück) (☞ auch [Ziff. 3.4](#)).

- Pauschale Ermittlung des Unterbringungs- und des Verpflegungsanteils:
 - Im Sinne einer annäherungsweise Ermittlung können die im Pensionsgeldenthaltenen Kosten für die von der Steuer ausgenommene Unterbringung (inkl. allfälliger Betreuung) mit 50 % des Pensionsgeldes angenommen werden. Die restlichen 50 % unterliegen der Steuer zum Normalsatz.
 - Bei der zum Sondersatz steuerbaren Beherbergung kommt die Vollpensionspauschale (65 % zum Sondersatz, 35 % zum Normalsatz) zur Anwendung (☞ [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#)).



Werden die **Bildungskosten inklusive der Pensionskosten** pauschal zusammen in Rechnung gestellt, können alle Leistungen zusammen als Leistungskombination nach [Ziffer 3.4](#) behandelt werden, sofern eine Leistung überwiegend ist (70 % und mehr).

4.8.2 Durch Schulen oder Internate durchgeführte Sonderveranstaltungen

Sofern durch den Schüler oder dessen Eltern für eine Sonderveranstaltung wie beispielsweise eine Exkursion oder eine Sportveranstaltung ein separates Entgelt entrichtet wird, ist dieses nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen, wenn es sich bei den Teilnehmern um Jugendliche handelt, die das 18. Altersjahr noch nicht zurückgelegt haben. Zur Abgrenzung dient das Kalenderjahr. Bis Ende des Jahres, in welchem der Jugendliche 18-jährig wird, gilt er als unter 18-jährig.

Handelt es sich bei den Teilnehmenden um Erwachsene, die das 18. Altersjahr zurückgelegt haben, ist die Sonderveranstaltung steuerlich als selbstständige Leistung zu behandeln und entsprechend ihrer Art zu versteuern (☞ [Ziff. 3.4](#)), sofern sie nicht als Durchlaufposten unter die Bestimmung von [Artikel 24 Absatz 6 Buchstabe b MWSTG](#) fällt.

Nicht um eine Sonderveranstaltung, sondern um eine Bildungsleistung handelt es sich, wenn die Exkursion in direktem Zusammenhang mit der Bildung, beispielsweise in Form einer Vertiefung des Lernstoffes steht.

4.9 Fernkurse

Fernkurse charakterisieren sich dadurch, dass die Vermittlung von Wissen nicht in unmittelbarer Präsenz von Lehrenden und Lernenden im selben Raum erfolgt.

In diesem Zusammenhang sind die interaktiven Fernkurse von den autodidaktischen Fernkursen zu unterscheiden.

4.9.1 Interaktive Fernkurse

Bei interaktiven Fernkursen handelt es sich um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen, sofern die Vermittlung von Wissen das in erster Linie verfolgte Ziel ist (☞ [Ziff. 2](#)) und die nachfolgenden Voraussetzungen eingehalten sind.

Ein interaktiver Fernkurs liegt vor, wenn ein fachlicher Austausch zwischen dem Leistungserbringer (Bildungsanbieter) und dem Kursteilnehmer ausschliesslich online stattfindet oder diesem online die Möglichkeit geboten wird, auf fachlicher Ebene mit dem Leistungserbringer interagieren zu können. Das Vorliegen eines interaktiven Fernkurses setzt somit voraus, dass jeder Kursteilnehmer fachliche Fragen betreffend den angebotenen Kursinhalt online an einen direkten Fachkontakt des Leistungserbringers (z. B. Fachverantwortlicher, Studiengangsleiter, Modulverantwortlicher oder Referent) stellen kann und von diesem hierauf eine individuelle, persönliche, nicht automatisierte Antwort erhält bzw. ein fachlicher Austausch stattfindet. Ob oder wie oft der einzelne Kursteilnehmer von dieser Möglichkeit Gebrauch macht, ist für die steuerliche Qualifizierung nicht relevant.

Der fachliche Austausch ist auf jeglichen Kommunikationskanälen möglich und kann zeitunabhängig erfolgen. Die Kommunikationsmöglichkeit muss den konkreten Kurs betreffen und allen Kursteilnehmern bekannt gegeben werden (z. B. in den Kursunterlagen). Nicht ausreichend ist hingegen, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, administrative Fragen (betreffend Anmeldung, Kursinhalt, Kosten, Login etc.) zu stellen, sich bloss die Kursteilnehmer untereinander austauschen können oder die Leistung des Leistungserbringers sich auf die Zurverfügungstellung von Kursinhalten beschränkt.

Bei interaktiven Fernkursen gilt das Empfängerortsprinzip nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#).

Beispiele

- *Die NERO Schulen bieten einen Online-Lehrgang im Bereich Controlling an. Während den 5 Unterrichtstagen wird der Kursinhalt live über die schulinterne Online-Plattform vermittelt. Die Teilnehmenden haben dabei die Möglichkeit, aktiv Fragen zu stellen und sich in den Unterricht einzubringen.*

- *Die Informatikschule DotCom bietet einen 3-wöchigen Online-Informatik-Basiskurs im Selbststudium an, welcher als Grundlage für einen Informatik-Zertifikatslehrgang dient. Um sich das Wissen anzueignen, stehen den Teilnehmenden diverse Videos, Unterlagen und Aufgabenstellungen zur Verfügung. Die Teilnehmenden haben zudem die Möglichkeit, einmal pro Woche an einer Videokonferenz mit dem Fachverantwortlichen der Informatikschule DotCom teilzunehmen, um fachliche Fragen zu stellen.*



Bei hybriden Leistungsangeboten richtet sich die Beurteilung der Steuerbarkeit nach [Ziffer 1.6](#). Als hybride Leistungsangebote gelten Kurse, an welchen sowohl eine Teilnahme online als auch eine Teilnahme mit physischer Präsenz vor Ort möglich ist.

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 8 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4.9.2 Autodidaktische Fernkurse

Bei autodidaktischen Fernkursen besteht, zusätzlich zur räumlichen Distanz, kein Austausch zwischen dem Lehrenden und dem Lernenden. Es wird nicht Wissen vermittelt, sondern die Pflicht des Leistungserbringers erschöpft sich darin, einmal oder gestaffelt Lehrbücher, CD, PC-Programme usw. zu liefern oder den Zugang zum entsprechenden Internet-Angebot zu öffnen. Es handelt sich dabei nicht um von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen.

Ob der Leistungsempfänger die gelieferten Gegenstände und die gewährten Dienstleistungen nutzt und die darin präsentierte Materie aufnimmt, allfällige Aufgaben macht und gestützt auf den mitgelieferten Lösungsschlüssel korrigiert, bleibt ausschliesslich im Belieben des Leistungsempfängers. Der Leistungserbringer hat diesbezüglich weder Rechte noch Pflichten.

Beispiele

- *Sprachkurs auf CD-ROM,*
- *Buch zum Thema MWST mit Testaufgaben,*
- *CBT (Computer-Based-Training) aller Art.*



Bei den autodidaktischen Fernkursen kann es sich um steuerbare Lieferungen und/oder elektronische Dienstleistungen handeln ([Art. 10 Abs. 1 MWSTV](#)). Der Ort der Lieferung richtet sich nach [Artikel 7 MWSTG](#), der Ort der elektronischen Dienstleistung nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#).

4.10 Kurse für Arbeitslose

Kurse für Arbeitslose sind von der Steuer ausgenommen. Ebenfalls ausgenommen sind durch die öffentliche Hand im Rahmen eines Leistungsauftrages finanzierten arbeitsmarktlichen Massnahmen. Ziel dieser arbeitsmarktlichen Massnahmen ist es, die Vermittlungsfähigkeit und berufliche Wiedereingliederung von Arbeitslosen oder von der Arbeitslosigkeit bedrohten Versicherten zu verbessern. Als arbeitsmarktliche Massnahmen gelten nebst den typischen Bildungsleistungen (z.B. Bewerbungskurse) auch andere Leistungen auf dem Weg der Stellensuche, welche die arbeitslose Person konkret unterstützen und begleiten (z.B. Einzel-Coaching, Ausbildungs- und Berufspraktika) oder bezüglich anderweitiger Beschäftigungsmöglichkeiten beraten.

4.11 Schulung des eigenen Personals durch das Unternehmen

Ein Unternehmen, welches nur das eigene Personal ausbildet, kann den Vorsteuerabzug auf dem Schulungsaufwand (Schulungsunterlagen, Infrastruktur, beigezogene Referenten usw.) geltend machen, sofern die Ausbildung der unternehmerischen Tätigkeit dient und der Vorsteuerabzug nach [Artikel 28 ff. MWSTG](#) zulässig ist.



Weitere Informationen betreffend die Übernahme von Aus- und Weiterbildungskosten durch den Arbeitgeber finden sich in der [MWST-Info Privatanteile](#).

4.12 Ausbildung von Tieren

Die Ausbildung oder Dressur von Tieren ist eine steuerbare Leistung. Eine gleichzeitige Schulung des Tieres zusammen mit dessen Halter (z. B. Schulung des Hundeführers zusammen mit dem Hund) ist jedoch von der Steuer ausgenommen.

4.13 Erarbeiten von Kursen

Das alleinige Erarbeiten von Kursen (Kurskonzept und -inhalt) zum Zweck des Verkaufs an Dritte ist eine steuerbare Dienstleistung und zwar unabhängig davon, wofür der Käufer diesen Kurs verwendet.

Im Gegensatz dazu gilt das Erarbeiten eines Kurses als Teil der von der Steuer ausgenommenen Referententätigkeit, wenn der Kurs vom Erarbeiter auch vorgetragen wird (☞ [Ziff. 4.1](#)).

Beispiel

Eine steuerpflichtige Person erarbeitet einen 10 Lektionen dauernden Tanzkurs für Anfänger, mit einem detaillierten Programm pro Lektion. Den Kurs verkauft sie an Tanzschulen, die ihn ihrerseits für die Ausbildung der Schüler verwenden. Die steuerpflichtige Person, welche den Kurs erarbeitet hat, versteuert den Verkauf der Kurse zum Normalsatz. Die Tanzschulen, welche die Kurse durchführen, erbringen hingegen eine von der Steuer ausgenommene Bildungsleistung.



Das Erarbeiten von Lehr- und Fachbüchern beziehungsweise -skripts ist von der Steuer ausgenommen ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG](#)).

4.14 Weiterverkauf von Bildungsleistungen

Kauft ein Unternehmen von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen ein, die es in seinem Namen an Dritte weiterverkauft, ist sowohl sein Umsatz aus dem Verkauf dieser Bildungsleistungen als auch der Umsatz seines Leistungserbringers im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen.

Ein von der Steuer ausgenommener Weiterverkauf von Bildungsleistungen liegt beispielsweise vor, wenn eine Bildungsleistung durch einen Mandatsnehmer erbracht wird, selbst wenn dieser für die Erbringung der Leistung seinerseits externe Referenten engagiert.

Beispiel

Ein Fahrlehrer beauftragt einen Kollegen mit der theoretischen Ausbildung für die Fahrprüfung, während er selbst ausschliesslich die praktische Ausbildung durchführt. Er stellt den Fahrschülern jedoch die gesamte Ausbildung in Rechnung. Der theoretische Teil wiederum wird ihm von seinem Kollegen - welcher den theoretischen Teil ausgearbeitet und auch unterrichtet hat - in Rechnung gestellt. Sowohl die Umsätze aus der Fakturierung an die Fahrschüler als auch die Umsätze des Kollegen für die theoretische Ausbildung sind von der Steuer ausgenommen.

4.15 **Bereitstellung / Vermietung der Infrastruktur**

Die Bereitstellung der Infrastruktur (z. B. didaktische Mittel, Computer, Musikinstrumente oder audiovisuelle Lernhilfen) durch einen Vermieter im Inland, der nicht auch gleichzeitig Veranstalter der Bildungsleistung ist, ist immer eine zum Normalsatz steuerbare Lieferung.

Beispiel

Der Veranstalter eines Einführungskurses für Chemie mietet Mess- und Analyseinstrumente von einer Pharmagesellschaft. Die Pharmagesellschaft versteuert die Mieteinnahmen zum Normalsatz.

Bei der an einen Teilnehmer erbrachten Bildungsleistung ist die dazu benutzte Infrastruktur eine Nebenleistung der Bildungsleistung (☞ [Ziff. 3.4.3](#)).



Weitere Informationen betreffend die Zurverfügungstellung von Kantineninfrastruktur finden sich in der [MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe](#).

4.16 **Werbung für einen Dritten anlässlich von Bildungsveranstaltungen**

Um eine steuerbare Werbeleistung für einen Dritten anlässlich von Veranstaltungen wie Kursen und Kongressen handelt es sich, wenn für den Dritten anlässlich der Veranstaltung geworben wird und dieser beispielsweise in Form einer Kostenübernahme, einer Gratiszurverfügungstellung, einer Bezahlung oder ähnlichem die Werbeleistung begleicht.

Bemessungsgrundlage für die erbrachte Werbeleistung ist der Marktpreis der Leistung, der mit der Werbeleistung verrechnet wird (z.B. Übernahme der Kosten von Lokalitäten).

Das Teilnehmerentgelt bleibt von der Steuer ausgenommen, wenn die Bildungsleistung im Vordergrund steht und es sich nicht um eine Beratungsleistung und/oder einen gesellschaftlichen Anlass mit Unterhaltungs- und/oder Vergnügungscharakter im Sinne von [Ziffer 2](#) handelt.

Beispiel

Eine Coiffeurfachschule bietet auch Weiterbildungskurse für Damen-Coiffeure an. Dabei werden jeweils im Frühjahr die neusten Trendfrisuren für Damen gezeigt und geschult. Die Teilnehmer bezahlen dafür ein Kursgeld von 200 Franken. Darüber hinaus unterstützt ein bekannter Kosmetikhersteller die Kurse der Coiffeurfachschule mit einem Beitrag von 1'000 Franken. Die Coiffeurfachschule macht während der Kurse Werbung für die Produkte des Kosmetikunternehmens wie beispielsweise Shampoos und Haarfarben und empfiehlt diese zur Anwendung.

Der Beitrag von 1'000 Franken des Kosmetikunternehmens unterliegt der Steuer zum Normalsatz als Entgelt für die erbrachte Werbeleistung. Das Kursgeld der Teilnehmer von 200 Franken pro Person ist hingegen als Bildungsleistung von der Steuer ausgenommen.


4.17 Annullierungskosten

Nimmt der Schüler (Kursteilnehmer) trotz erfolgter Anmeldung die Bildungsleistung nicht in Anspruch und wird die Einschreibe- beziehungsweise Immatrikulationsgebühr nicht oder nicht vollständig zurückerstattet, handelt es sich bei dem vom Veranstalter zurückbehaltenen Betrag um Schadenersatz, der nicht zu versteuern ist. Das Gleiche gilt auch dann, wenn die Rücktrittsgebühr durch den Veranstalter in Rechnung gestellt wird. Werden die Bildungsleistungen freiwillig versteuert (Option), muss der Vorsteuerabzug nicht korrigiert werden.

4.18 Organisationsdienstleistungen

Organisationsdienstleistungen sind grundsätzlich zum Normalsatz steuerbar.

Organisationsdienstleistungen im Zusammenhang mit von der Steuer ausgenommenen Bildungsanlässen sind jedoch in den unter [Ziffern 4.18.1.](#) und [4.18.2](#) aufgeführten Fällen von der Steuer ausgenommen.

Ziffer gültig ab 1. Juli 2015 (betreffend Gültigkeit;  [Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Branchen-Info](#) sowie [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4.18.1 Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG

Dienen Organisationsdienstleistungen unmittelbar dazu, von der Steuer ausgenommene Umsätze im Bildungsbereich zu erzielen und werden diese an eine Einrichtung (z. B. einfache Gesellschaft) erbracht, bei welcher der Leistungserbringer Mitglied ist, so sind diese Organisationsleistungen von der Steuer ausgenommen.

Beispiele Prüfungen

- *Eine Schule, die Mitglied der Trägerschaft der Prüfung für Sachbearbeiter Rechnungswesen ist, stellt an die Trägerschaft Rechnung für die Ausarbeitung der Prüfung. Diese Leistung ist als Organisationsdienstleistung von der Steuer ausgenommen.*
- *Eine Gesellschaft (Mitglied der Trägerschaft der Prüfung Mentalcoach) stellt an die Trägerschaft Rechnung für die Führung des Prüfungssekretariates. Diese Leistungen sind als Organisationsdienstleistungen von der Steuer ausgenommen.*
- *Das Treuhandbüro X (kein Mitglied der Trägerschaft) stellt der Prüfungsträgerschaft Rechnung für die Erstellung der Buchhaltung im Zusammenhang mit der Prüfung. Es handelt sich dabei um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung.*

Beispiele Kurse

Die Fachhochschulen L und B sowie die Tax AG schliessen sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammen und bieten unter gemeinsamer Firma Weiterbildungskurse im Bereich Steuern an. Die Kursgelder der Teilnehmer sind, vorbehältlich allfälliger gastgewerblicher und Beherbergungsleistungen, von der Steuer ausgenommen, so dass die einfache Gesellschaft subjektiv nicht steuerpflichtig wird.

- *Die Fachhochschule L (Mitglied der Einrichtung) erarbeitet die Kursunterlagen (Skript, Aufgaben usw.) und stellt die Kurslokalitäten zur Verfügung. Bei der Erarbeitung der Kursunterlagen handelt es sich in diesem Fall (im Gegensatz zu [Ziff. 4.13](#)) um von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen. Die Vermietung der Räumlichkeiten zählt nicht zu den Organisationsdienstleistungen. Sie ist jedoch im vorliegenden Fall aufgrund von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 21 MWSTG](#) ebenfalls von der Steuer ausgenommen.*
- *Die Fachhochschule B (Mitglied der Einrichtung) stellt das Lehrpersonal (Referenten) für die Kurse. Diese Leistungen sind aufgrund von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe b MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen.*

- Die Tax AG (Mitglied der Einrichtung) erledigt die administrativen Arbeiten im Zusammenhang mit den Kursen (Ausschreibung, Abrechnung, Inkasso usw.). Hierbei handelt es sich gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe d MWSTG](#) um von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen.

4.18.2 Organisationsdienstleistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe e MWSTG

Organisationsdienstleistungen an Dienststellen der öffentlichen Hand (Bund, Kantone oder Gemeinden), welche von der Steuer ausgenommene Bildungsleistungen gemäss [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 11 Buchstabe a - c MWSTG](#) entgeltlich oder unentgeltlich erbringen, sind von der Steuer ausgenommen. Die Organisationsdienstleistungen stehen dabei in einem direkten Zusammenhang mit der entsprechenden Bildungsleistung.

Beispiel

Ein Unternehmen, welches im Bereich Beratung und Weiterbildung tätig ist, erstellt das Konzept und erarbeitet die Kursunterlagen für einen durch das eidgenössische Personalamt angebotenen Kurs für Mitarbeiter des Bundes. Diese Organisationsdienstleistungen sind von der Steuer ausgenommen.

4.18.3 Organisation von Bildungsveranstaltungen

Die nachfolgenden Ausführungen richten sich namentlich an

- die Veranstalter ([☞ Ziff. 4.18.3.1](#)); und
- die Organisatoren ([☞ Ziff. 4.18.3.2](#))

von Bildungsanlässen wie Kongresse, Seminare, Vorträge, Kurse, Workshops usw., welche nachfolgend unter dem Begriff Veranstaltungen zusammengefasst werden.

Als Dienstleistungen von Organisatoren von Veranstaltungen gelten Leistungen, die massgeblich dazu dienen, dass eine Veranstaltung durchgeführt werden kann, beispielsweise folgende im Zusammenhang mit der Durchführung eines Anlasses ausgeführte Leistungen:

- Erstellen von Konzepten, Tagungs-, Rahmen- und Begleitprogrammen;
- Verhandlungen mit Referenten und Sponsoren;
- Sekretariatsarbeiten, Abwicklung der Ausschreibung des Anlasses, Anmeldeprozedere, Inkasso, Buchführung;
- Bereitstellung der Infrastruktur;
- Erarbeiten von Kursen und Prüfungsaufgaben;
- Tätigkeit als Kursleiter.

Folgende Dienstleistungen können auch eingeschlossen sein, zählen aber für sich allein nicht als Dienstleistungen von Organisatoren von Veranstaltungen:

- Vermieten von Sälen und Gegenständen;
- Lieferung von Druckerzeugnissen;
- Werbeleistungen;
- Referententätigkeit;
- gastgewerbliche und Beherbergungsleistungen;
- Beförderungsleistungen;
- Personalverleih;
- kulturelle und touristische Leistungen wie Theater, Konzerte, Sportanlässe;
- betriebliche Buchführung und das Controlling für einen Veranstalter von Anlässen.



Die Dienstleistungen von Organisatoren von Veranstaltungen gelten als an dem Ort erbracht, an dem der Leistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat ([Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)).




Für gewisse von der Steuer ausgenommene Organisationsdienstleistungen, beispielsweise im Zusammenhang mit der Durchführung von Prüfungen, orientieren die [Ziffern 4.18.1](#) und [4.18.2](#).

4.18.3.1 Veranstalter

Als Veranstalter gilt derjenige, der den Anlass gegenüber den Besuchern und Teilnehmern im eigenen Namen ankündigt und durchführt, ferner derjenige, der einen oder mehrere Organisatoren mit der Organisation eines ganzen Anlasses oder mit Teilen davon beauftragt.

Der Ort der Dienstleistung des Veranstalters ist derjenige Ort, an welchem der physische Anlass stattfindet ([Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)).

Praxisänderung infolge einer Änderung einer MWST-Bestimmung (Art. 8 MWSTG), anwendbar ab 01.01.2025 (vgl. betreffend zeitliche Wirkung  [MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#)).

4.18.3.2 Organisator

Organisator ist, wem die im Zusammenhang mit der Durchführung eines Anlasses erforderlichen Vorkehrungen in Auftrag gegeben werden. Ein Organisator organisiert den Anlass entweder in fremdem Namen und für fremde Rechnung (direkte Stellvertretung) oder aber in eigenem Namen und für Rechnung des Veranstalters (indirekte Stellvertretung).



Zur Zuordnung von Leistungen sind die Ausführungen in der [MWST-Info Steuerobjekt](#) zu beachten.

4.18.3.2.1 Direkte Stellvertretung

Tritt der Organisator nach aussen hin nicht als Leistungserbringer auf, so gilt der Vertretene, im Fall einer organisatorischen Dienstleistung im Bildungsbereich somit der Veranstalter, als Leistungserbringer. Die direkte Stellvertretung ergibt sich aus [Artikel 20 MWSTG](#).

Sind die Voraussetzungen der direkten Stellvertretung erfüllt, so werden dem Organisator lediglich seine separat in Rechnung gestellten organisatorischen Dienstleistungen zugerechnet.

Der Ort der Dienstleistung beim Organisator ist derjenige Ort, an dem er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat ([Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)). Wenn sich bei einem inländischen Organisator der Veranstaltungsort im Inland befindet, sind seine organisatorischen Leistungen zum Normalsatz steuerbar. Liegt der Veranstaltungsort im Ausland, so sind die Dienstleistungen des Organizers nach [Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 9 MWSTG](#) von der Steuer befreit.



Zur Zuordnung von Leistungen sind die Ausführungen in der [MWST-Info Steuerobjekt](#) zu beachten.

4.18.3.2 Indirekte Stellvertretung

Tritt der Organisator im eigenen Namen auf, stellt er dem Veranstalter alle im Rahmen der Wahrnehmung des Organisationsauftrages erbrachten Leistungen im eigenen Namen einzeln – allenfalls mit einem Zuschlag - in Rechnung. Die einzelnen Leistungen sind ihrer Art nach zu versteuern. Der Ort der einzelnen Leistung bestimmt sich nach [Artikel 8 MWSTG](#).

Ein durch den Organisator separat verlangtes Entgelt für seine Organisationsleistungen ist am Ort, an dem er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat ([Art. 8 Abs. 2 Bst. b MWSTG](#)) steuerbar. Liegt der Dienstleistungsort im Inland, so ist die Steuer zum Normalsatz zu berechnen.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren und von der Steuer befreiten Leistungen beziehungsweise Leistungen im Ausland nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) anfallen, geben Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Beispiele

Rechnungsstellung bei indirekter Stellvertretung:

Kostenweiterverrechnung mit Zuschlag, ohne separate Organisationsleistung

Für das Symposium vom 2. - 3. März 2024 in Zürich stellen wir wie folgt Rechnung:

Referentenhonorare	CHF	10'000	ohne MWST
Kongresspauschale (Verpflegung und Saalmiete)	CHF	15'000	inkl. 8,1 % MWST
Übernachtung mit Frühstück	CHF	11'000	inkl. 3,8 % MWST
Total	CHF	36'000	

Rechnungsstellung bei indirekter Stellvertretung:

Kostenweiterverrechnung und separate Organisationsleistung

Für das Symposium vom 2. - 3. März 2024 in Zürich stellen wir wie folgt Rechnung:

Referentenhonorare	CHF	8'000	ohne MWST
Kongresspauschale (Verpflegung und Saalmiete)	CHF	12'000	inkl. 8,1 % MWST
Übernachtung mit Frühstück	CHF	10'000	inkl. 3,8 % MWST
Organisationsleistungen	CHF	6'000	inkl. 8,1 % MWST
Total	CHF	36'000	

Die im Namen des Organisors erbrachten Leistungen, für die er Lieferungen und Dienstleistungen von Dritten in Anspruch genommen hat, die im Ausland bewirkt werden, sind von der Steuer befreit. Werden die Leistungen Dritter sowohl im Inland als auch im Ausland erbracht, so ist nur der Teil der Dienstleistung des Organisors von der Steuer befreit, der auf Leistungen im Ausland entfällt ([Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG](#)).



Zur Zuordnung von Leistungen sind die Ausführungen in der [MWST-Info Steuerobjekt](#) zu beachten.

4.19 Bildungs- und Forschungsk Kooperationen

4.19.1 Allgemeines

Leistungen zwischen Bildungs- und Forschungsinstitutionen, die an einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation beteiligt sind, sind von der Steuer ausgenommen, sofern sie im Rahmen der Kooperation erfolgen, unabhängig davon, ob die Bildungs- und Forschungsk Kooperation als Mehrwertsteuersubjekt auftritt ([Art. 21 Abs. 2 Ziff. 30 MWSTG](#)).

Der Bundesrat legt fest, welche Institutionen als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten ([Art. 21 Abs. 7 MWSTG](#)).

Als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten nach [Artikel 38a Absatz 1 MWSTV](#):

- a. Institutionen des Hochschulwesens, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a der Bundesverfassung gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden ([☞ Ziff. 4.19.3.1](#));
- b. gemeinnützige Organisationen nach [Artikel 3 Buchstabe j MWSTG](#) sowie Gemeinwesen nach [Artikel 12 MWSTG](#) ([☞ Ziff. 4.19.3.2](#));
- c. öffentliche Spitäler unabhängig von ihrer Rechtsform ([☞ Ziff. 4.19.3.3](#)).

Unternehmen der Privatwirtschaft gelten nicht als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen ([Art. 38a Abs. 2 MWSTV](#)). Das Gleiche gilt für Rechtsträger, welche die Voraussetzungen von [Artikel 38a Absatz 1 Buchstaben a - c MWSTV](#) nicht erfüllen.

4.19.2 Allgemeine Ausführungen zu den Bildungs- und Forschungsk Kooperationen

Eine Bildungs- oder Forschungsk **kooperation** nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) liegt vor, wenn die Zusammenarbeit von mindestens zwei der vorgenannten Institutionen auf die Erbringung einer Bildungs- oder Forschungsleistung ausgerichtet ist (übliche Zusammenarbeitsform als einfache Gesellschaft). Leistungen, die sich diese Bildungs- oder Forschungsinstitutionen im Rahmen dieser Zusammenarbeit erbringen, sind von der Steuer ausgenommen.

Sind an einer Forschungs- oder Bildungsg **emeinschaft** sowohl Bildungs- oder Forschungsinstitutionen nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstaben a-c MWSTV](#) als auch ein oder mehrere Unternehmen der Privatwirtschaft beteiligt, beschränkt sich das Vorliegen einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) auf die beteiligten Bildungs- oder Forschungsinstitutionen. Leistungen zwischen dem Unternehmen der Privatwirtschaft und den Bildungs- und Forschungsinstitutionen unterliegen ihrem Gehalt nach der Steuer.



Bei Zusammenarbeitsformen in Gemeinwesen empfiehlt die ESTV, vorab die Anwendung der Steuerausnahme nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG](#) zu prüfen.

Beispiele zu Bildungs- oder Forschungsk Kooperationen

- *Die Universität A und die Universität B beschliessen, das Theologiestudium inskünftig gemeinsam durchzuführen. Die Universität A stellt die Räumlichkeiten und die Dozenten zur Verfügung, währenddem die Universität B auch ihre Dozenten einsetzt und zudem die administrativen Aufgaben des Lehrgangs übernimmt.*
- *Die Universitäten A, B und C ermöglichen ihren Studenten des Studienprogramms Archäologie, nebst den an der eigenen Universität zu belegenden Studienfächer (insbesondere den Schwerpunkten), bestimmte Fächer an einer der anderen Universitäten zu besuchen und mittels Prüfung abzuschliessen. Die an einer der beiden anderen Universitäten abgeschlossenen Fächer sind Teil des Studienabschlusses an der eigenen Universität.*

- *Die gemeinnützige Stiftung «Forschung für die Allgemeinheit» verfolgt gemeinsam mit den Behörden von drei einflussreichen Ländern das Ziel, die Auswirkungen der gezielten Förderung des natürlichen Forschungsdrangs von Kleinkindern zu erforschen. Im Rahmen der Zusammenarbeit übernimmt die Stiftung die Koordination der an der Forschung beteiligten Personen, verwaltet die Finanzen und erstellt die erforderlichen Auswertungen und Berichte. Die Behörden der beteiligten Länder, handelnd durch die jeweils für die Forschung zuständige Amtsstelle, sind dafür besorgt, dass für ihre Forschenden ein ideales Umfeld für die Tätigkeit vorhanden ist. Dazu gehören die Forschungseinrichtungen wie auch die erforderlichen finanziellen Mittel und die Bekanntmachung des Projektes im jeweiligen Land.*

Beispiele, bei denen keine oder eine nicht alle Teilnehmenden umfassende Bildungs- oder Forschungskooperation vorliegt


- *Die gemeinnützige Organisation «Wissen für alle» verkauft der Gemeinde X 1'000 Lehrbücher. Hierbei handelt es sich um eine steuerbare Lieferung und nicht um eine Bildungs- oder Forschungskooperation. Es liegt weder eine Zusammenarbeit vor, die auf die Erbringung einer Bildungs- oder Forschungsleistung ausgerichtet ist, noch ist eine gegenseitige Leistungserbringung gegeben. Die gemeinnützige Organisation muss (bei bestehender Steuerpflicht) den Verkauf der Lehrbücher zum reduzierten Steuersatz versteuern.*
- *Die Stadtwerke aus A liefern der Universität in B Strom und Wasser. Auch hier liegt eine einseitige Leistungserbringung vor, welche nicht als Bildungs- oder Forschungskooperation qualifiziert. Die Stadtwerke aus A müssen den Strom zum Normalsatz und das Wasser zum reduzierten Steuersatz versteuern.*
- *Mehrere Fachhochschulen beschliessen, zusammen mit einer gemeinnützigen Organisation und dem Privatunternehmen IT Forever AG eine neue Lehr- und Lernmethode zu entwickeln und auf den Markt zu bringen. Die Zusammenarbeit ist zwar auf eine Forschungsleistung ausgerichtet, jedoch ist ein Unternehmen der Privatwirtschaft beteiligt. Die Zusammenarbeit der Fachhochschulen und der gemeinnützigen Organisation stellt eine Bildungs- oder Forschungskooperation im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) dar. Diese Bildungs- oder Forschungsinstitutionen können sich die im Rahmen der Zusammenarbeit erbrachten Leistungen von der Steuer ausgenommen in Rechnung stellen. Hingegen unterliegen die Leistungen zwischen dem Privatunternehmen und den anderen Beteiligten ihrem Gehalt nach der Steuer.*

- *Die Fachhochschule Z und die Innovation AG entwickeln gemeinsam ein neues Produkt im Bereich Luftfahrt. Hier besteht zwar eine Bildungs- und Forschungsgemeinschaft, jedoch liegt infolge Beteiligung eines Unternehmens der Privatwirtschaft keine Bildungs- oder Forschungsk Kooperation im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) vor. Die beiden Beteiligten haben die dem jeweils anderen erbrachten Leistungen ihrem Gehalt nach zu versteuern.*

4.19.3 Die Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Einzelnen und deren Besonderheiten

4.19.3.1 Institutionen des Hochschulwesens


Mit dem Hochschulförderungs- und -koordinationsgesetz (HFKG) wird Artikel 63a Bundesverfassung umgesetzt, auf welchen sich [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#) bezieht. Danach gelten die universitären Hochschulen, die kantonalen Universitäten und die eidgenössischen technischen Hochschulen sowie die Fachhochschulen und pädagogischen Hochschulen als Institutionen des Hochschulwesens des Bundes und der Kantone (Art. 2 Abs. 1 und 2 HFKG).

Private Universitäten, Fachhochschulen, pädagogische Hochschulen und andere private Institutionen des Hochschulbereichs fallen nur dann in den Anwendungsbereich von [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#), wenn sie über eine institutionelle Akkreditierung nach HFKG verfügen ( [Schweizerischer Akkreditierungsrat](#)).



Ausländische Hochschulen und Universitäten fallen unter [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#), sofern sie gemäss ihrem geltenden Landesrecht über eine Akkreditierung verfügen. Die entsprechende Akkreditierung ist nachzuweisen.

Bei einer Zusammenarbeit zwischen diesen Institutionen wird vermutet, dass die unter einander erbrachten Leistungen im Rahmen der Kooperation im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) erfolgen. Ein besonderer Nachweis ist hierfür nicht erforderlich. Eine Überprüfung der Voraussetzungen bleibt vorbehalten ([Art. 77 und 78 MWSTG](#)).

Diese Vermutung gilt auch bei Universitätsspitalern, soweit diese mit einer Universität im Bereich Bildung und Forschung eng zusammenarbeiten. Hingegen gilt die Vermutung nicht für die Zusammenarbeit von Universitätsspitalern unter sich. Die Universitätsspitaler können jedoch das Vorliegen einer Bildungs- oder Forschungskooperation nachweisen ( [Ziff. 4.19.3.2](#) und [4.19.3.3](#)).

Soweit die Forschungsanstalten des ETH-Bereichs (nach Art. 21 ETH-Gesetz und Art. 1 Bst. b Verordnung ETH-Bereich; d. h. Eawag, WSL, EMPA, PSI) im Bereich Bildung und Forschung eng mit einer Hochschule zusammenarbeiten, gilt die Vermutung ebenfalls. Hingegen gilt die Vermutung nicht für die Zusammenarbeit zwischen den Forschungsanstalten des ETH-Bereichs sowie mit den Universitätsspitalern.

Beispiele

- *Die inländischen Universitäten A und B haben zusammen mit der ausländischen Universität C ein gemeinsames Forschungsprojekt im Bereich Weltraumtechnik. Währenddem sich die Universitäten A und B vornehmlich mit der technischen Beschaffenheit des Prototyps befassen, hat sich die Universität C zum Ziel gesetzt, die Oberflächennutzung zu verbessern und mit neuen Funktionen zu versehen. Bei den drei Universitäten handelt es sich um Hochschulen nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#), weshalb die Vermutung des Vorliegens einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation greift und kein weiterer Nachweis erforderlich ist.*
- *Das Universitätsspital des Kantons X beteiligt sich sowohl an der Forschungsstudie der Universität des Kantons X, wie auch an der Forschung der Universität des Kantons Z. In beiden Fällen liegt eine Zusammenarbeit vor, die sich auf Artikel 36 Absatz 3 HFKG stützt, so dass kein weiterer Nachweis erforderlich ist.*

Die Vermutung, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Kooperation im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) erfolgen, gilt ebenfalls, wenn die Zusammenarbeit der beteiligten Institutionen des Hochschulwesens in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft (AG), einer GmbH oder eines Vereins organisiert ist und erfolgt. Dies bedingt jedoch, dass **ausschliesslich** Institutionen nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#) an diesem Gebilde beteiligt sind. Eine Anwendung auf Stiftungen oder Genossenschaften ist ausgeschlossen. Das Vorliegen einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation zwischen einer solchen AG, GmbH oder eines solchen Vereins und einer weiteren Institution nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#), die nicht an der AG, GmbH bzw. am Verein beteiligt ist, bedarf des Nachweises.

Hingegen gilt die Vermutung nicht für einfache Gesellschaften, AG, GmbH oder Vereine, die aus einer solchen Bildungs- oder Forschungsk Kooperation heraus entstehen (z. B. sogenannte Spin-off) und bei welchen keine Zusammenarbeit zwischen Institutionen des Hochschulwesens mehr vorliegt bzw. welche selber nicht als Institution des Hochschulwesens gelten.

Beispiele

- *Die philosophisch-historische Fakultät der Universität A verzeichnet zu Studienbeginn einen ausserordentlichen Zuwachs an Studierenden. Um die zusätzlichen Vorlesungen durchführen zu können, mietet sie sich in den Räumlichkeiten der nahe gelegenen Fachhochschule für Gesundheit ein. Hier liegen zwei Institutionen gemäss [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#) vor, weshalb grundsätzlich die Vermutung greifen könnte. Jedoch stellt die ESTV bei der näheren Überprüfung fest, dass keine Bildungs- und Forschungs Kooperation vorliegt, denn es fehlt an einer auf die Erbringung einer Bildungs- oder Forschungsleistung gerichteten Zusammenarbeit.*
- *Die Fachhochschule benötigt ein neues Buchhaltungssystem und bezieht dieses bei der Fachhochschule des Nachbarkantons. Hierbei handelt es sich um eine zum Normalsatz steuerbare Leistung, die nicht in den Anwendungsbereich von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) fällt. Auch hier fehlt es an der Zusammenarbeit, die auf die Erbringung einer Bildungs- oder Forschungsleistung gerichtet ist.*
- *Die in der Rechtsform einer Stiftung bestehende Bibliothek B, welche der Universität Q angegliedert ist, beschliesst, zusammen mit anderen Bibliotheken eine gemeinsame Einkaufsstruktur aufzubauen und zu betreiben. Damit reduziert jede Bibliothek den eigenen Verwaltungsaufwand und profitiert zusätzlich von höheren Rabatten. Da die Bibliothek eine Stiftung und damit ein eigenständiges Rechtssubjekt ist, gilt sie nicht als Teil der Universität Q. Damit ist die Bibliothek B keine Bildungs- oder Forschungsinstitution nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe a MWSTV](#). Selbst wenn die Bibliothek B eine gemeinnützige Institution nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe b MWSTV](#) ist, stellt die Zusammenarbeit mit den anderen Bibliotheken keine Bildungs- oder Forschungs Kooperation dar. Die Zusammenarbeit ist nicht auf die Bereiche Bildung oder Forschung ausgerichtet.*

- *Die Bibliotheken der Universitäten T und Q, welche Teil der jeweiligen Universität und kein eigenständiges Rechtsgebilde (z. B. Stiftung oder Aktiengesellschaft) sind, betreiben gemeinsam ein Bücherverzeichnis und ermöglichen somit die gegenseitige kostenlose Nutzung der Bücher. Im Rahmen dieser Zusammenarbeit übernimmt die Bibliothek der Universität T die Führung des Bücherverzeichnisses, währenddem die Bibliothek der Universität Q für den Transport der Bücher verantwortlich zeichnet. Da die beiden Bibliotheken Teil einer Universität sind, ist ihr Handeln auf das Erbringen einer Bildungsleistung gerichtet. Dementsprechend können die beiden Universitäten das Vorliegen einer Bildungskooperation nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) nachweisen und die sich gegenseitig erbrachten Leistungen als von der Steuer ausgenommene Leistungen behandeln.*

4.19.3.2 Gemeinwesen und gemeinnützige Organisationen

Bei einer Zusammenarbeit mit mindestens einer der Institutionen nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe b MWSTV](#) wird **nicht vermutet**, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- oder Forschungskooperation erfolgen. Es obliegt den Beteiligten, den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen einer Bildungs- oder Forschungskooperation erfüllt sind. Die ESTV empfiehlt zu diesem Zweck den Abschluss schriftlicher Verträge.



Der Nachweis des Vorliegens einer Bildungs- oder Forschungskooperation ist auch bei einer Zusammenarbeit zwischen Institutionen des Hochschulwesens (gemäss [Art. 38a Abs. 1 Bst. a MWSTV](#)) einerseits und Gemeinwesen oder gemeinnützigen Organisationen andererseits zu erbringen.

Im Ausland domizilierte gemeinnützige Organisationen gelten als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen, soweit sie nachweisen, dass sie die Voraussetzungen nach [Artikel 3 Buchstabe j MWSTG](#) bzw. Artikel 56 Buchstabe g DBG sinngemäss erfüllen.

Ob eine im Ausland bestehende Einheit als Gemeinwesen im Sinne von [Artikel 12 MWSTG](#) i. V. m. [Artikel 12 MWSTV](#) gilt, ist im Einzelfall zu prüfen.

Beispiel für das Vorliegen einer Kooperation

- *Die Bildungsdirektion des Kantons X schliesst mit zwei Institutionen des Hochschulwesens eine Bildungs- und Forschungskooperation ab. In der zu erarbeitenden Studie soll unter aktiver Mitwirkung sämtlicher Beteiligter die mögliche Entwicklung im Bereich der Hochschulbildung prognostiziert werden. Konkret will man den möglichen Einfluss elektronischer Hilfsmittel innerhalb des Unterrichtswesens und die sich daraus ergebenden Ressourcenansprüche erforschen. Sowohl die Leistungen der Bildungsdirektion wie auch diejenigen der zwei Institutionen im Hochschulwesen zur Erreichung des gemeinsamen Ziels innerhalb dieser Bildungs- und Forschungskooperation sind von der Steuer ausgenommen.*

Erteilt der Träger einer Hochschulinstitution dieser mittels Leistungsauftrag die Führung einer Hochschule, so erfolgen die innerhalb dieses Leistungsauftrags untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- oder Forschungskooperation im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#).



Das Vorstehende gilt jedoch nur für den Träger einer Hochschulinstitution (z. B. Direktion für Bildung), nicht aber für weitere Dienststellen des gleichen Gemeinwesens (z. B. Dienststelle Wasserversorgung). Ebenfalls ist dies nicht anwendbar auf das Verhältnis zwischen Träger und Universitätsspital.

Beispiele, bei welchen eine Kooperation fehlt

- *Die Elektrizitätsversorgung des Kantons X beliefert zwei Institutionen im Hochschulwesen mit Strom und Gas. Diese Leistungen des Kantons erfolgen nicht innerhalb einer Bildungs- und Forschungskooperation. Soweit diese Leistungen nicht im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG](#) ([☞ Ausführungen in der MWST-Branchen-Info Gemeinwesen](#)) von der Steuer ausgenommen sind, unterliegen sie der Steuer zum Normalsatz.*
- *Der Kanton, handelnd durch die Dienststelle Gesundheit, erteilt dem Universitätsspital mittels Leistungsauftrag den Auftrag zur Spitalversorgung im eigenen Kanton. Hier erfolgt die enge Zusammenarbeit zwischen dem Träger des Universitätsspitals und dem Universitätsspital **nicht** im Bereich Bildung oder Forschung, sondern im Gesundheitswesen und in der ärztlichen Versorgung der Bevölkerung. Dementsprechend liegt keine Bildungs- oder Forschungskooperation vor und zwar unabhängig davon, dass es sich bei den beteiligten Institutionen grundsätzlich um Bildungs- und Forschungsinstitutionen handelt.*

- *Verschiedene lokale und private Bibliotheken schliessen sich zusammen, um den Bestand ihrer wertvollsten Bücher einerseits online gegen Entgelt verfügbar zu machen und andererseits im Rahmen eines gemeinsamen Forschungsprojektes deren Geschichte ab Entstehung bis heute zu dokumentieren. In diesem Fall ist abzuklären, ob es sich bei allen beteiligten Bibliotheken um Gemeinwesen oder gemeinnützige Institutionen nach [Artikel 3 Buchstabe j MWSTG](#) handelt. Ist dies nicht der Fall, kann keine Bildungs- oder Forschungs Kooperation im Sinne von [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) vorliegen. Erfüllen alle beteiligten Bibliotheken die subjektive Voraussetzung ist zu prüfen, ob die Zusammenarbeit auf die Erbringung einer Bildungs- oder Forschungsleistung gerichtet ist. Bei der gegen Entgelt via Internet gewährten Einsichtnahme in die alten Bücher handelt es sich nicht um eine Bildungsleistung, sondern um eine zum Normalsatz steuerbare Dienstleistung (☞ Ausführungen in der [MWST-Branchen-Info Kultur](#)). Hingegen kann für das weitere Projekt, die Erforschung und Dokumentation der Geschichte der Bücher ab deren Entstehung bis heute geprüft werden, ob die Voraussetzungen einer Forschungs Kooperation erfüllt sind.*

4.19.3.3 Öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform

Öffentliche Spitäler weisen im Gegensatz zu Privatspitälern eine öffentliche Trägerschaft auf. Ungeachtet der Rechtsform gelten öffentliche Spitäler als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe c MWSTV](#). Die separate Erwähnung ist notwendig, da beispielsweise öffentliche Spitäler in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft nicht unter den Begriff des Gemeinwesens nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe b MWSTV](#) fallen ([Art. 12 MWSTG](#) i.V.m. [Art. 12 MWSTV](#)).

Bei einer Zusammenarbeit mit mindestens einer der Institutionen nach [Artikel 38a Absatz 1 Buchstabe c MWSTV](#) wird **nicht vermutet**, dass die untereinander erbrachten Leistungen im Rahmen einer Bildungs- oder Forschungs Kooperation erfolgen. Es obliegt den Beteiligten, den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen einer Bildungs- oder Forschungs Kooperation erfüllt sind. Die ESTV empfiehlt zu diesem Zweck den Abschluss schriftlicher Verträge.

4.19.4 Steuerliche Auswirkungen bei Vorliegen einer Bildungs- und Forschungskooperation

Liegt eine Bildungs- und Forschungskooperation vor, so sind sämtliche Leistungen, die sich die beteiligten Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Rahmen dieser Kooperation erbringen, nach [Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG](#) von der Steuer ausgenommen.

Ob die von der Bildungs- oder Forschungskooperation allenfalls gegenüber Dritten erbrachten Leistungen steuerbar oder von der Steuer ausgenommen sind, muss im Einzelfall geprüft werden.

Die ESTV empfiehlt, auf den Rechnungen für die im Rahmen einer Forschungs- oder Bildungskooperation erbrachten Leistungen den **Vermerk** «nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 30 MWSTG von der Steuer ausgenommen» anzubringen. Die entsprechenden Aufwendungen berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug ([Art. 29 Abs. 1 MWSTG](#)).

Grundsätzlich können die an einer Bildungs- oder Forschungskooperation beteiligten Institutionen für die Versteuerung ihrer im Rahmen der Kooperation erbrachten Leistungen optieren ([Art. 22 MWSTG](#)).

Diese Optionsmöglichkeit steht jedoch Steuerpflichtigen, die mittels Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, nicht offen ([Art. 77 Abs. 3](#) und [Art. 97 Abs. 3 MWSTV](#)).

Rechnet eine Bildungs- oder Forschungsinstitution mittels effektiver Methode ab ([Art. 36 MWSTG](#)) und erbringt sie im Rahmen einer Bildungs- oder Forschungskooperation Leistungen an eine im Ausland domizilierte Bildungs- oder Forschungsinstitution, kann sie im Rahmen von [Artikel 29 Absatz 1^{bis} MWSTG](#) den Vorsteuerabzug geltend machen.

Liegt eine Bildungs- oder Forschungskooperation mit ausländischer Beteiligung vor, unterliegen die innerhalb dieser Zusammenarbeit vom ausländischen Kooperationspartner bezogenen Leistungen nicht der Bezugsteuer ([Art. 45a MWSTG](#)).

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.

Das **Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit (BAZG)** 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 [Kontaktformular MWST](#)

Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:

- In elektronischer Form über Internet:
www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public
- In Papierform beim:
Bundesamt für Bauten und Logistik BBL
Vertrieb Publikationen
Drucksachen Mehrwertsteuer
3003 Bern
www.bundespublikationen.admin.ch

605.530.20d

Rechtlicher Hinweis

Hinweis: Als rechtliche Grundlage gelten das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG) und die ausführende Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV). Die vorliegenden Informationen verstehen sich als Erläuterungen der ESTV zum MWSTG und der MWSTV. Die Verwaltungspraxis erfährt fortlaufende Änderungen. Aus diesem Grund gibt die ESTV keine Gewährleistung auf uneingeschränkte Vollständigkeit der publizierten Texte. Es gilt das Selbstveranlagungsprinzip. Ergänzende Informationen: [Rechtliches](#).

1) Hinweis betreffend Gültigkeit

In Bezug auf die Gültigkeit dieser Ziffer (oder der Ziffern) beachten Sie bitte die [einleitenden Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info](#) am Anfang dieser Publikation, sowie die [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#).