

## Forschung und Entwicklung



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

**überarbeitete Broschüre ab 1. Januar 2018**

**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	3
Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Branchen-Info	5
1 Begriffe Forschung, Entwicklung und Analyse	7
1.1 Forschung	7
1.1.1 Grundlagenforschung	7
1.1.2 Anwendungsorientierte Grundlagenforschung	7
1.1.3 Angewandte Forschung	7
1.2 Entwicklung	7
1.2.1 Technologieentwicklung	8
1.2.2 Vorentwicklung	8
1.2.3 Produkt- und Prozessentwicklung	8
1.3 Analyse	9
2 Steuerliche Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen sowie Analyseleistungen	9
2.1 Übersicht	9
2.2 Forschung und Entwicklung aufgrund eines Leistungsverhältnisses	10
2.2.1 Verwertungsrecht (Exklusivrecht)	10
2.2.2 Auftragsforschung und -entwicklung	12
2.2.3 Ort der Leistung	13
2.3 Beiträge zur Unterstützung der Forschung und Entwicklung	13
2.3.1 Allgemeine Ausführungen	14
2.3.2 Spezielle Beitragsverhältnisse	16
2.4 Analyseleistungen	16
2.5 Abrechnung mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen	17
3 Bildungs- und Forschungsk Kooperationen	17
3.1 Allgemeines	17
3.2 Allgemeine Ausführungen zu den Bildungs- und Forschungsk Kooperationen	19
3.3 Die Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Einzelnen und deren Besonderheiten	22
3.3.1 Institutionen des Hochschulwesens	22
3.3.2 Gemeinwesen und gemeinnützige Organisationen	26
3.3.3 Öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform	29
3.4 Steuerliche Auswirkungen bei Vorliegen einer Bildungs- und Forschungsk Kooperation	29
4 Anhang	30
4.1 Schematische Übersicht zu Forschungs- und Entwicklungsleistungen	30
4.2 Forschung und Entwicklung aufgrund eines Leistungsverhältnisses	32
Rechtlicher Hinweis	34

## 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

a+	Akademien der Wissenschaften Schweiz
AGB	Allgemeinen Geschäftsbedingungen
Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BBl	Bundesblatt
Bst.	Buchstabe
COST	Europäische Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Wissenschaft und Technologie
Eawag	Eidgenössische Anstalt für Wasserversorgung, Abwasserreinigung und Gewässerschutz
EMPA	Eidgenössische Materialprüfungs- und Forschungsanstalt
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ETH	Eidgenössische Technische Hochschule
EZV	Eidgenössische Zollverwaltung
HFKG	Bundesgesetz vom 30. September 2011 über die Förderung der Hochschulen und die Koordination im schweizerischen Hochschulbereich (Hochschulförderungs- und -koordinationsgesetz; SR 414.20)
KTI	Kommission für Technologie und Innovation
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
SAGW	Schweizerische Akademie der Geistes- und Sozialwissenschaften
SAMW	Schweizerische Akademie der medizinischen Wissenschaften
SATW	Schweizerische Akademie der Technischen Wissenschaften
SBF	Staatssekretariat für Bildung und Forschung
SCNAT	Akademie der Naturwissenschaften
SNF	Schweizerischer Nationalfonds
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
WSL	Eidgenössische Forschungsanstalt für Wald, Schnee und Landschaft
Ziff.	Ziffer

**Gültige Steuersätze bis 31.12.2017:**

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

**Gültige Steuersätze ab 01.01.2018:**

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

## **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 behandelt ausdrücklich nur noch branchenspezifische Schwerpunkte und richtet sich an in- und ausländische Leistungserbringer und inländische Leistungsbezüger im Bereich Forschung und Entwicklung. Die Ausführungen basieren auf den gesetzlichen Grundlagen für diese Branche: [Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a](#) und [21 Absatz 2 Ziffer 30 und Absatz 7 MWSTG](#) sowie [Artikel 29 Buchstabe c, 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.

## **Gültigkeit**

Die vorliegende MWST-Branchen-Info gilt ab dem 1. Januar **2010** (Inkrafttreten des MWSTG vom 12. Juni 2009).

Die Revision des MWSTG und der MWSTV per 1. Januar 2018 erfordert eine Überarbeitung verschiedener Ziffern der MWST-Branchen-Info. Dabei ist folgendes zu beachten:

- Änderungen aufgrund der Revision des MWSTG gelten ab deren Inkrafttreten.
- Änderungen aufgrund der Revision der MWSTV gelten ab deren Inkrafttreten.
- Praxisfestlegungen, welche zwischen dem 1. Januar 2010 und dem 31. Dezember 2017 publiziert wurden, behalten ihre Gültigkeit für Sachverhalte aus diesem Zeitabschnitt.
- Mündliche und schriftliche Auskünfte, die mit der ab 1. Januar 2018 gültigen Praxisfestlegung übereinstimmen, gelten auch für Sachverhalte ab dem 1. Januar 2018.

Im Übrigen richtet sich die zeitliche Wirkung von Praxisänderungen oder Praxispräzisierungen nach den in der [MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen](#) beschriebenen Grundsätzen. Ab dem Zeitpunkt der Gültigkeit einer neuen Praxis resp. einer Praxisänderung verlieren bisher erteilte Auskünfte zum betreffenden Thema ihre Verbindlichkeit für spätere Sachverhalte.

Materielle Anpassungen (Praxispräzisierungen oder Praxisänderungen) und Korrekturen von wichtigen Übersetzungsfehlern werden laufend veröffentlicht. Frühere Versionen geänderter Ziffern können aber in der Online-Datenbank nach wie vor abgerufen werden. Rein redaktionelle, formelle oder technisch bedingte Anpassungen (z.B. neue Links), welche den materiellen Inhalt nicht ändern, erfolgen laufend und werden nicht gesondert kommuniziert.

Der Übersichtlichkeit halber ist das Datum, ab dem eine Praxisänderung oder Praxispräzisierung gültig ist, direkt im Text der betroffenen Ziffer farblich **gekennzeichnet**, soweit dieses Datum **nicht** der 1. Januar 2010 ist.

## **1 Begriffe Forschung, Entwicklung und Analyse**

### **1.1 Forschung**

Zu den Leistungen im Bereich der Forschung gehört jegliche Art von Forschungstätigkeit, also beispielsweise Grundlagenforschung sowie anwendungsorientierte Grundlagenforschung und angewandte Forschung, die von öffentlich-rechtlichen oder privaten Akteuren durchgeführt wird.

#### **1.1.1 Grundlagenforschung**

Die Grundlagenforschung ist die Forschung zum allgemeinen Erkenntnisgewinn, der nicht auf eine spezifische Anwendung ausgerichtet ist. Die Grundlagenforschung dient der Erweiterung der wissenschaftlichen Kenntnisse und ist das Fundament der angewandten Forschung und Entwicklung.

#### **1.1.2 Anwendungsorientierte Grundlagenforschung**

Die anwendungsorientierte Grundlagenforschung ist die Weiterführung der Grundlagenforschung. Sie steht an der Schnittstelle zwischen Grundlagenforschung und angewandter Forschung. Sie zielt auf einen konkreten, noch zu entwickelnden wirtschaftlichen, technischen, medizinischen, gesellschaftlichen oder kulturellen Nutzen.

#### **1.1.3 Angewandte Forschung**

Bei der angewandten Forschung steht die spezifische Anwendung oder Nutzung im wirtschaftlichen, technischen, medizinischen, gesellschaftlichen oder kulturellen Bereich im Vordergrund.

### **1.2 Entwicklung**

### **1.2.1 Technologieentwicklung**

Die Technologieentwicklung befasst sich mit der Gewinnung und Weiterentwicklung von Wissen und Fähigkeiten, deren Ziel die Lösung praktischer Probleme mit Hilfe der Technik ist. Dabei bedient sie sich der Ergebnisse der Grundlagenforschung, des anwendungsorientierten Wissens sowie praktischer Erfahrungen. Das Ziel ist hierbei der Aufbau und die Pflege technologischer Leistungspotentiale beziehungsweise technologischer Kernkompetenzen, die direkte praktische Anwendungen ermöglichen.

### **1.2.2 Vorentwicklung**

Bei der Vorentwicklung geht es um die Vorbereitung der serien- und marktorientierten Produktentwicklung. Neue Technologien werden auf ihre Umsetzbarkeit in Produkte und Prozesse geprüft. Produktkonzepte werden entworfen und Funktionsmuster gebaut. Die Vorentwicklung hat zum Ziel, das technische Risiko aus den Projekten zur Serien- / Marktentwicklung vorwegzunehmen. In der Vorentwicklung werden neue Wirkprinzipien aus der Forschung (nicht industriell) auf die Übertragbarkeit auf ein Produktportfolio geprüft. Dabei erfolgt eine Konzentration auf anspruchsvolle, risikoreiche Bauteile und Produkte, die einer schnellen und weitgehend sicheren Produkteinführung im Weg stehen.

Das Innovationsmanagement mit seiner Ableitung aus der Unternehmensstrategie ist in der Vorentwicklung beheimatet. Mit einem systematischen Ideenmanagement, unter Anwendung von Kreativitätstechniken, wirkt die Vorentwicklung auf das gesamte Unternehmen ein, um neue Produktideen zu generieren.

### **1.2.3 Produkt- und Prozessentwicklung**

In dieser (letzten) Phase werden alle bisher geschaffenen Potentiale (Wissen, Fähigkeiten, Prozesse, Produkt-Prototypen) in konkrete, absatzfähige Produkte beziehungsweise Prozesse umgesetzt. Das Ziel ist die Markteinführung eines neuen oder veränderten Produktes.

### 1.3 Analyse

Eine Analyse ist die systematische Untersuchung eines Gegenstandes oder eines Sachverhalts hinsichtlich aller oder einzelner Komponenten beziehungsweise Faktoren. Die Analyse bringt intellektuell-schöpferisch nichts Neues hervor. Die Analyseleistung besteht aus der Aufgliederung, Bewertung und Begutachtung eines Gegenstandes oder Sachverhalts im Hinblick darauf, die entsprechenden Resultate in einem Bericht festzuhalten (z.B. Schätzen des Wertes von Briefmarken, Antiquitäten oder Oldtimer-Fahrzeugen, Analyse von Abstimmungsergebnissen, chemisch-biologische Analyse des Seewassers, das Analysieren von Materialien durch Laboratorien).

#### **Beispiele**

- *Ein Labor untersucht (analysiert) im Auftrag eines Pharmaunternehmens die chemische Zusammensetzung von Medikamenten.*
- *Eine Brauerei lässt das Trinkverhalten von Jugendlichen in Bezug auf alkoholhaltiges und alkoholfreies Bier untersuchen (analysieren), da geplant ist, ein neues alkoholfreies Bier herzustellen.*
- *Ein privates Forschungsunternehmen / Studienbüro analysiert im Auftrag des Verbandes der Tabakfabrikanten das Konsumverhalten (Rauchgewohnheiten) von Jugendlichen. Die Ergebnisse werden den betroffenen Kreisen zur Verfügung gestellt.*
- *Ein Universitätsinstitut analysiert im Auftrag des Bundes die Resultate einer Abstimmung.*

## 2 Steuerliche Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen sowie Analyseleistungen

### 2.1 Übersicht

Zur Beurteilung der steuerlichen Behandlung ist zunächst zu prüfen, ob die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit unternehmerischer Natur ist. Erfolgt die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit eines Unternehmens in seinem unternehmerischen Bereich, ist sie grundsätzlich unternehmerischer Natur.

Sofern Forschungs- und Entwicklungsleistungen gegen ein Entgelt erbracht werden, liegt ein Leistungsverhältnis vor, und das Entgelt unterliegt der Steuer (☞ [Ziff. 2.2](#)). Davon abzugrenzen sind blosse Unterstützungsbeiträge an die Forschung und Entwicklung. Solche Beiträge sind nicht Entgelt für eine konkrete Leistung. Mangels Leistungsverhältnis unterliegen diese Beiträge somit nicht der Steuer (☞ [Ziff. 2.3](#)).

Analyseleistungen sind steuerbare Leistungen. Werden sie innerhalb einer Forschung und Entwicklung erbracht, ist die steuerliche Beurteilung der Forschung und Entwicklung massgebend (☞ [Ziff. 2.4](#)).

Die Vorsteuer kann auf Leistungen, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit Verwendung finden, in Abzug gebracht werden, sofern die vorsteuerbelasteten Aufwendungen und Investitionen nicht für von der Steuer ausgenommene Leistungen verwendet werden. Erhält ein Unternehmen Forschungsbeiträge durch das Gemeinwesen (Subventionen), so hat es den Vorsteuerabzug verhältnismässig zu kürzen. Steht dem Gemeinwesen **ein Verwertungsrecht** an den Resultaten der Forschung zu oder handelt es sich um Auftragsforschung, liegt keine Subvention vor, sondern ein steuerbares Entgelt für eine konkrete Leistung. Übrige Beiträge, die nicht Entgelt für eine konkrete Leistung darstellen (z.B. Spenden), führen nicht zu einer Vorsteuerabzugskürzung.



Eine Übersicht dazu kann der [Ziffer 4.1](#) entnommen werden.

## 2.2 **Forschung und Entwicklung aufgrund eines Leistungsverhältnisses**

Gegen Entgelt ausgeführte Forschungs- und Entwicklungsleistungen unterliegen der Steuer zum Normalsatz, wenn

- dem Beitragszahler ein **Verwertungsrecht** (☞ [Ziff. 2.2.1](#)) an den Forschungs- und Entwicklungsergebnissen zusteht; oder
- die Forschungs- und Entwicklungsleistung im Auftrag und für die Bedürfnisse des Auftraggebers gemacht wird (Auftragsforschung); dem Auftraggeber kommen die Erkenntnisse direkt zu Nutzen (☞ [Ziff. 2.2.2](#)).

Für die Bestimmung der Steuerbarkeit ist es nicht von Belang, ob das Ergebnis einer solchen Leistung vom Auftraggeber in der Folge genutzt werden kann oder nicht.

Die Ergebnisse von Forschungs- und Entwicklungsleistungen können beispielsweise aus Berichten, Protokollen, Berechnungen, Plänen und/oder Prototypen bestehen.

### 2.2.1 **Verwertungsrecht (Exklusivrecht)**

Beiträge an eine Forschungs- und Entwicklungsleistung, auf die der Beitragszahler ein Exklusivrecht hat, sind zum Normalsatz steuerbar. Ein Exklusivrecht aus mehrwertsteuerlicher Sicht besteht, wenn der Beitragszahler ein **Verwertungsrecht** erhält.

Beim Verwertungsrecht handelt es sich um das alleinige Recht eines Beitragszahlers zur Verwertung der Forschungsergebnisse. Steht mehreren Beitragszahlern gleichzeitig ein Verwertungsrecht zu, behandelt die ESTV dies in der Praxis gleich wie ein alleiniges Verwertungsrecht. Sofern sich der oder die Beitragszahler dieses Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen exklusiv sichern, handelt es sich beim Beitragsempfänger stets um eine der Steuer zum Normalsatz unterliegende Leistung, unabhängig davon, ob das Verwertungsrecht ganz oder teilweise auf bestimmte oder unbestimmte Zeit besteht.

Stellen allgemeine Geschäftsbedingungen für die Dienstleistungsaufträge eines Gemeinwesens einen integrierenden Bestandteil von Leistungsaufträgen dar und wird eine allfällige darin enthaltene Klausel über die Übertragung des geistigen Eigentums auf die Auftraggeberin nicht ausdrücklich ausgeschlossen, wird dem Beitragszahler automatisch das Verwertungsrecht übertragen.



Wird das Verwertungsrecht nicht übertragen oder ist es nicht Bestandteil der AGB, ist zu prüfen, ob allenfalls eine Auftragsforschung oder -entwicklung ( [Ziff. 2.2.2](#)) vorliegt.

Bei einer Stiftung, deren Zweck es ist, Forschung für den Stiftungskapitalgeber zu betreiben, dem auch die Verwertungsrechte an der Forschung zustehen, gelten das Stiftungskapital und weitere Beiträge an die Stiftung als Entgelt für die Forschungsleistungen und der Stiftung steht somit der Vorsteuerabzug zu.

### **Beispiele**

#### **Verwertungsrechte**

- *Eine Universität erforscht Plastikbeschichtungen zur Aufbewahrung von unterschiedlichen Lebensmitteln. Zur Finanzierung der Forschung sucht sie Geldgeber und findet sie in einem grossen Lebensmittelkonzern. Dieser verknüpft die Zusicherung der Finanzierung damit, dass ihm ein Verwertungsrecht an den Forschungsergebnissen zusteht. Die Universität stimmt diesem Antrag zu. Die Einnahmen der Universität von Seiten des Lebensmittelkonzerns sind zum Normalsatz steuerbar, da der Lebensmittelkonzern das alleinige Verwertungsrecht an den Resultaten hat. Der Ort der Forschungsleistung befindet sich am Sitz der forschenden Universität (☞ [Ziff. 2.2.3](#)).*
- *Das Bundesamt für Strassen finanziert ein Forschungsteam, das neue sicherere Materialien für Motorradfahreranzüge entwickelt. Das Bundesamt beansprucht kein Verwertungsrecht und somit unterliegt der Beitrag (Subvention) des Bundesamtes beim Forschungsteam nicht der Steuer. Auf den Aufwendungen für die Forschung muss der Vorsteuerabzug aufgrund der Subventionen gekürzt werden.*

## **2.2.2 Auftragsforschung und -entwicklung**

Eine Auftragsforschung wird im Auftrag und für die Bedürfnisse des Auftraggebers ausgeführt. Bei dieser Art der Forschung und Entwicklung liegt der beratende Aspekt der Leistung im Vordergrund. Sie dient dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter wirtschaftlicher, technischer, medizinischer, gesellschaftlicher, kultureller oder rechtlicher Fragen. Eine Auftragsforschung ist daher einer Beratungsleistung gleichzusetzen. Sie ist zum Normalsatz steuerbar.

Auftraggeber einer Auftragsforschung können sowohl das Gemeinwesen als auch private Unternehmen sein. Die Auftragsforschung bewegt sich in der Regel im Bereich der angewandten Forschung.

### **Beispiele**

#### **Auftragsforschung - Forschung als Beratungsleistung**

- *Ein Hersteller von Solaranlagen erteilt einem Ingenieurbüro den Auftrag, im Rahmen eines Forschungsprojektes zu ermitteln, welche Werkstoffe für Solaranlagen einen besseren Wirkungsgrad erzielen.*
- *Ein Bahnunternehmen erteilt einer Maschinenfabrik den Auftrag, eine neue Güterzuglokomotive zu entwickeln.*
- *Ein Bundesamt erteilt einem Beratungsunternehmen den Auftrag, Vorschläge für eine Neu-Organisation des Amtes auszuarbeiten, mit dem Ziel, wesentliche Verbesserungen hinsichtlich der Effizienz und Kundenfreundlichkeit herbeizuführen.*

In obigen Fällen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) sowohl **im Auftrag** als auch **für die konkreten Bedürfnisse** des Geldgebers. Die Zahlungen unterliegen somit der Steuer zum Normalsatz.

Falls die Forschung nur im Auftrag, **nicht aber für die Bedürfnisse** des Auftraggebers erfolgt, handelt es sich bei der Entschädigung um Beiträge zur Unterstützung der Forschung und Entwicklung (☞ [Ziff. 2.3](#)).

### 2.2.3 Ort der Leistung

Eine Forschungs- und Entwicklungsleistung, wie sie unter [Ziffer 2.2.1](#) beschrieben wird, die **nicht** in den Bereich der Beratung fällt, gilt als an demjenigen Ort erbracht, an dem diese Tätigkeit tatsächlich ausgeführt wird ([Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)).

Der Ort der Dienstleistung einer Auftragsforschung hingegen richtet sich - analog der Beratung - nach dem Empfängerortsprinzip. Der Ort der Auftragsforschung ist somit derjenige Ort, an dem der Empfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat ([Art. 8 Abs. 1 MWSTG](#)).



Eine Übersicht dazu kann der [Ziffer 4.2](#) entnommen werden.

Im Zweifelsfalle gilt als Ort der Dienstleistung der Empfängerort. Nur wenn es sich ausschliesslich um eine wissenschaftliche Dienstleistung ohne Beratungsanteil handelt, kommt der Tätigkeitsort zum Tragen.

## 2.3 Beiträge zur Unterstützung der Forschung und Entwicklung

### 2.3.1 Allgemeine Ausführungen

Beiträge des Gemeinwesens zur Unterstützung von Forschungs- und Entwicklungsprojekten, namentlich an Hochschulen (ETH-Bereich, kantonale Universitäten, Fachhochschulen nach dem Fachhochschulgesetz sowie Pädagogische Hochschulen) und ähnlichen Forschungsinstitutionen, zählen als Forschungsbeiträge (Subventionen) zu den Nicht-Entgelten nach [Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG](#) und [Artikel 29 Buchstabe c MWSTV](#), wenn dem Gemeinwesen als Beitragszahler **kein Verwertungsrecht** an den Resultaten der Forschung zusteht oder es sich nicht um eine Auftragsforschung handelt.

Die Forschungs- und Entwicklungsleistung ist nicht steuerbar.

Selbst die Nennung des Beitragszahlers in neutraler Form in Verlautbarungen über die betriebene Forschung und Entwicklung stellt keine Gegenleistung dar ([Art. 3 Bst. i MWSTG](#); [☞ MWST-Info Subventionen und Spenden](#)).

Beiträge, die Nicht-Gemeinwesen zur Unterstützung der Forschung leisten, sind Spenden im Sinne von [Artikeln 3 Buchstabe i und 18 Absatz 2 Buchstabe d MWSTG](#), sofern dem Nicht-Gemeinwesen **kein Verwertungsrecht** an den Resultaten der Forschung zusteht oder es sich nicht um eine Auftragsforschung handelt.

Betreffend Verwertungsrechte wird auf [Ziffer 2.2](#) verwiesen.

Handelt es sich bei den Nichtentgelten um Subventionen oder andere öffentlich-rechtliche Beiträge, sind die Vorsteuern entsprechend zu kürzen. Diese Kürzung ist jedoch nicht beim ersten Empfänger (z.B. Leading House), sondern beim Endbegünstigten vorzunehmen ([Art. 30 Abs. 2 MWSTV](#)), da die bloße Weiterleitung von Subventionen nur ein Durchlaufposten darstellt. Der Verteilende hat dem (Zwischen-)Empfänger anzuzeigen, dass es sich nur um eine Weiterleitung von Subventionen handelt.

#### **Beispiel**

*Eine Forschungsgruppe erhält 1'000'000 Franken Subventionen vom Bund. Ausbezahlt wird der Gesamtbetrag der A AG (Leading House). Die A AG behält ihren Anteil von 500'000 Franken an den Subventionen und leitet den restlichen Betrag an die beiden andern Forschungsgruppenteilnehmer weiter: der B AG 300'000 Franken und der Stiftung C 200'000 Franken. Für die Kürzung des Vorsteuerabzugs ist bei der A AG der Betrag von 500'000 Franken und nicht das Total von 1'000'000 Franken massgebend, während 300'000 Franken bei der B AG und 200'000 Franken bei der Stiftung C je für die Vorsteuerkürzung zu berücksichtigen sind.*

*Die Forschung in diesem Beispiel gilt als Dienstleistung, die an demjenigen Ort erbracht wird, an dem diese Tätigkeit tatsächlich ausgeübt wird ([Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG](#)).*

## **Beispiele**

### **Grundlagenforschung und angewandte Forschung**

*In folgenden Fällen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) zwar im Auftrag, aber nicht ausschliesslich für die Bedürfnisse des Beitragszahlers. Sofern sich der Beitragszahler nicht die Verwertungsrechte an den Forschungsergebnissen sichert und kein steuerbarer Sponsoringtatbestand vorliegt (☞ [MWST-Info Subventionen und Spenden](#)), unterliegen die Zahlungen nicht der Steuer. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) (Empfängerort).*

- *Eine Universität erhält von einem Bundesamt den Auftrag, die Auswirkungen des Ozonlochs auf die Gesundheit der Bevölkerung zu untersuchen (erforschen).*
- *Ein Verband erhält von einem Bundesamt den Auftrag, die Auswirkungen der Kreisel auf den Strassenverkehr zu untersuchen (erforschen).*

*In den beiden vorgängigen Beispielen handelt es sich bei den Beiträgen um Subventionen, die eine Vorsteuerminderungsfolge haben.*

*In nachstehenden Beispielen erfolgt die Forschung (Suche und Erlangen neuer Erkenntnisse) nicht im Auftrag des Beitragszahlers, die Resultate können jedoch durchaus auch den konkreten Bedürfnissen des Beitragszahlers dienen. Sofern sich der Beitragszahler nicht die Verwertungsrechte an den Forschungsergebnissen sichert und kein steuerbarer Sponsoringtatbestand vorliegt (☞ [MWST-Info Subventionen und Spenden](#)), unterliegen die Zahlungen nicht der Steuer. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach [Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe c MWSTG](#) (Tätigkeitsort).*

- *Ein Forschungsinstitut betreibt anwendungsorientierte Grundlagenforschung und angewandte Forschung auf dem Gebiet der Krebsforschung und erhält regelmässig Beiträge eines Bundesamtes, die an keine weiteren Bedingungen geknüpft sind, als dass sie für die Forschung auf eben diesem Gebiet verwendet werden.*
- *Ein Bundesamt unterstützt auf Gesuch hin die Untersuchung eines privaten Studienbüros über die Auswirkungen des Fernsehkonsums auf die schulischen Leistungen von Jugendlichen.*
- *Ein Automobilhersteller erhält das Gesuch einer Universität, deren Forschung auf dem Gebiet von Alternativenergien zu unterstützen. Er stellt dafür - ohne irgendwelche weitere Auflagen - eine bestimmte Summe zur Verfügung.*

*Im Gegensatz zu den beiden ersten Beispielen, wo es sich um Beiträge in Form von Subventionen (mit Vorsteuerminderung) handelt, sind die Beiträge des Automobilherstellers als Spenden (vorsteuerneutral) zu qualifizieren.*



Siehe dazu auch [Anhang 4.2.](#)

### 2.3.2 Spezielle Beitragsverhältnisse

Beiträge des SNF, der KTI und des SBF sowie Beiträge der nationalen Forschungsakademien (SAGW, SAMW, SATW, SCNAT und der a+) an Forschende gelten als Unterstützungsbeiträge und sind, sofern dem Beitragszahler kein Verwertungsrecht an dem Forschungsergebnis zusteht oder es sich nicht um eine Auftragsforschung handelt, nicht steuerbar. Es handelt sich um Subventionen (Nicht-Entgelte nach [Art. 18 Abs. 2 Bst. a MWSTG](#)).

Beiträge aus dem Ausland (z.B. COST oder National Institutes of Health [NIH]) zur Unterstützung von Forschungs- und Entwicklungsprojekten ohne Übertragung des Verwertungsrechts bzw. ohne Auftrag werden analog den Beiträgen inländischer Beitragszahler behandelt.

Bei KTI-finanzierten Gemeinschaftsprojekten gelten Beiträge von Unternehmen der Privatwirtschaft an einen Hauptgesuchsteller (Hochschule) - z.B. in Form von Arbeitsleistungen, Infrastrukturkostenübernahmen, Cashbeiträgen - als Unterstützungsbeiträge und sind, sofern dem Beitragszahler kein Exklusivrecht auf das Forschungsergebnis zusteht, nicht steuerbar.



Wird im Rahmen der Bearbeitung eines Forschungsprojektes ein Unterauftrag an einen Dritten erteilt, handelt es sich um eine eigene, nicht zum Forschungsprojekt gehörende Leistung, deren steuerliche Behandlung anhand der Ausführungen in dieser MWST-Branchen-Info separat geprüft werden muss.

### 2.4 Analyseleistungen

Analyseleistungen unterliegen der Steuer zum Normalsatz, unabhängig davon, ob die Analyseresultate vom Auftraggeber für wissenschaftliche, beratende oder andere Zwecke verwendet werden. Der Ort der Dienstleistung richtet sich nach [Artikel 8 Absatz 1 MWSTG](#) (Empfängerortsprinzip).



Wenn eine Forschungsleistung auch Analyseleistungen enthält, geht die ESTV von einer einheitlichen Gesamtleistung **Forschung** aus ([Art. 19 Abs. 3 MWSTG](#)). Eine Aufteilung solcher Gesamtleistungen in einen Anteil Forschung und einen Anteil Analyse ist nicht möglich.

## 2.5 Abrechnung mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen

Die Abrechnung mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen bringt eine administrative Erleichterung. Die Abrechnungsmöglichkeit mittels Pauschalsteuersätze besteht unter anderem für öffentliche und private Schulen, Vereine oder Stiftungen. Sind die Voraussetzungen für die Anwendung von Pauschalsteuersätzen nicht erfüllt, besteht die Möglichkeit, die Steuer mittels Saldosteuersätze zu berechnen.



Für weitere Einzelheiten dazu wird auf die [MWST-Infos Saldosteuersätze](#) und [Pauschalsteuersätze](#) verwiesen.

## 3 Bildungs- und Forschungsk Kooperationen

### 3.1 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. 3.3.1](#));
- b. gemeinnützige Organisationen nach [Artikel 3 Buchstabe j MWSTG](#) sowie Gemeinwesen nach [Artikel 12 MWSTG](#) ( [Ziff. 3.3.2](#));
- c. öffentliche Spitäler unabhängig von ihrer Rechtsform ( [Ziff. 3.3.3](#)).

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.



### 3.2 **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 Forschungskooperation 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 Forschungskooperation 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.

### 3.3 Die Bildungs- und Forschungsinstitutionen im Einzelnen und deren Besonderheiten

#### 3.3.1 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 Abs. 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 Universitätsspitäler können jedoch das Vorliegen einer Bildungs- oder Forschungsk Kooperation nachweisen (☞ [Ziff. 3.3.2](#) und [3.3.3](#)).

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 Forschungskooperation 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 Forschungskooperation 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 beziehungsweise 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 Forschungskooperation heraus entstehen (z.B. sogenannte Spin-off) und bei welchen keine Zusammenarbeit zwischen Institutionen des Hochschulwesens mehr vorliegt beziehungsweise 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.*

### 3.3.2 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](#) beziehungsweise 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 Forschungsk Kooperation. 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 Forschungsk Kooperation 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 Forschungsk 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 Forschungsk Kooperation erfüllt sind.

### 3.3.3 Öffentliche Spitäler ungeachtet ihrer Rechtsform

Öffentliche Spitäler weisen im Gegensatz zu Privatspitalern 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 Forschungskoooperation erfolgen. Es obliegt den Beteiligten, den Nachweis zu erbringen, dass die Voraussetzungen einer Bildungs- oder Forschungskoooperation erfüllt sind. Die ESTV empfiehlt zu diesem Zweck den Abschluss schriftlicher Verträge.

### 3.4 Steuerliche Auswirkungen bei Vorliegen einer Bildungs- und Forschungskoooperation

Liegt eine Bildungs- und Forschungskoooperation 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 Forschungskoooperation 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 Bildungskoooperation 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 Forschungskoooperation beteiligten Institutionen für die Versteuerung ihrer im Rahmen der Kooperation erbrachten Leistungen optieren ([Art. 22 MWSTG](#)).

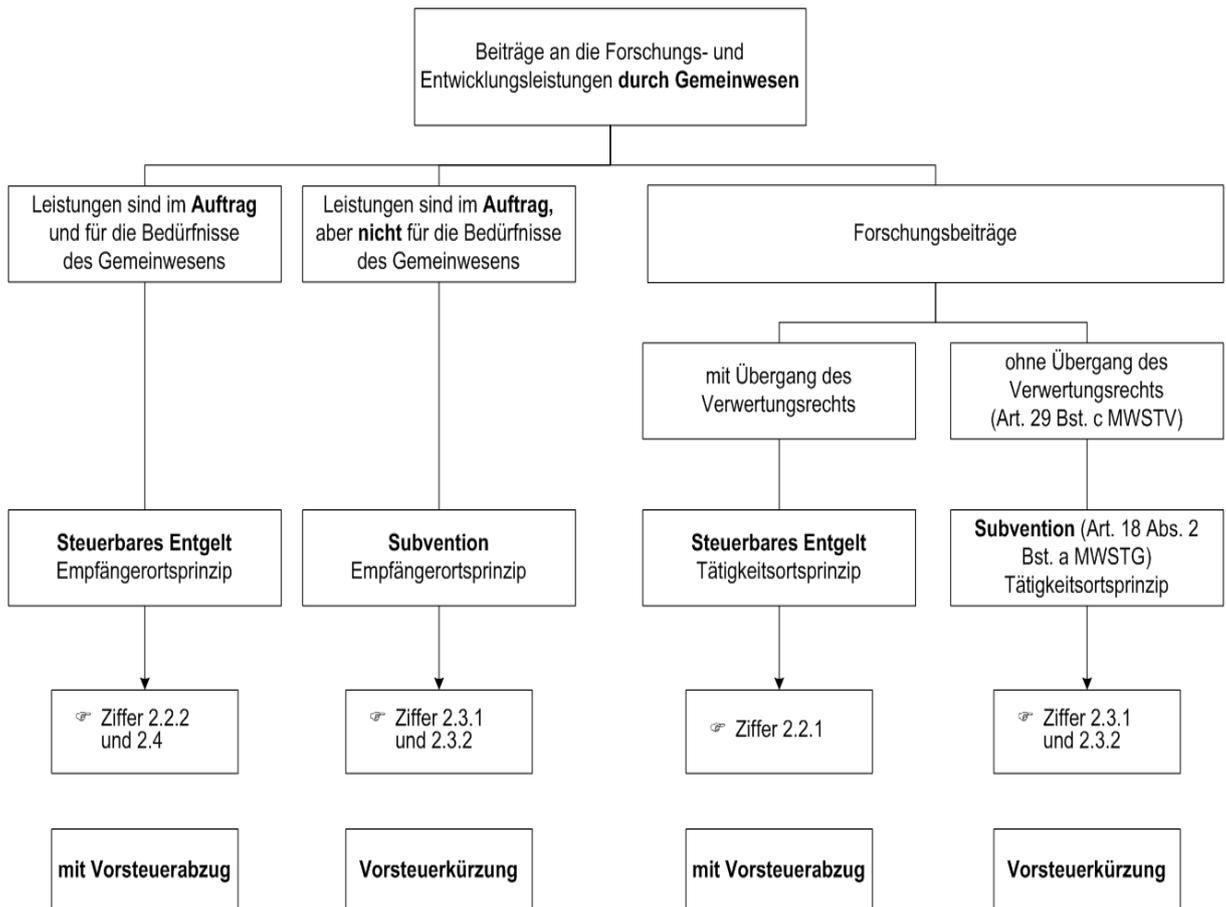
Diese Optionsmöglichkeit steht jedoch Steuerpflichtigen, die mittels Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, nicht offen ([Art. 77 Abs. 3](#) und [Art. 97 Abs. 3 MWSTV](#)).

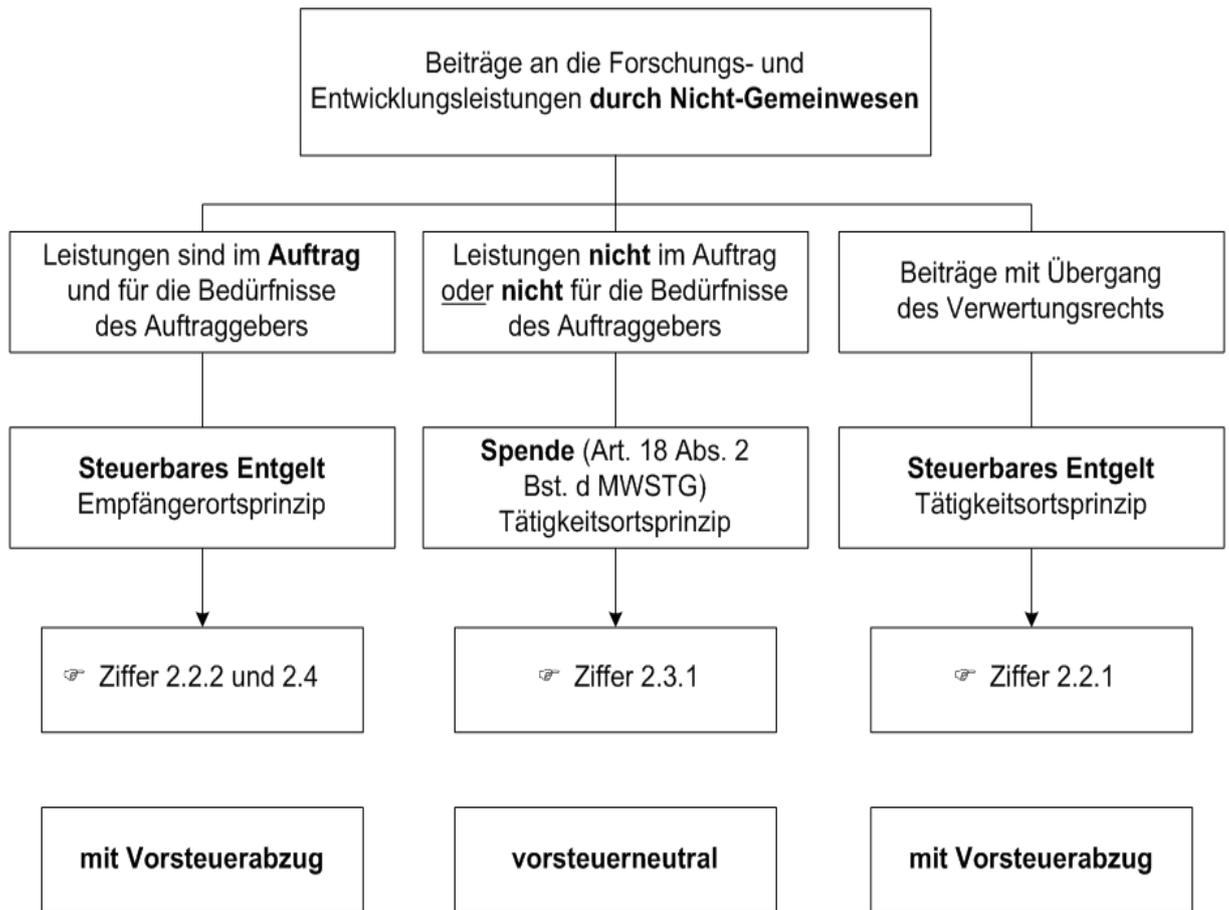
Rechnet eine Bildungs- oder Forschungsinstitution mittels effektiver Methode ab ([Art. 36 MWSTG](#)) und erbringt sie im Rahmen einer Bildungs- oder Forschungscooperation Leistungen an eine im Ausland domizilierte Bildungs- oder Forschungsinstitution, kann sie im Rahmen von [Artikel 29 Absatz 1 bis MWSTG](#)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

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

## 4 Anhang

### 4.1 Schematische Übersicht zu Forschungs- und Entwicklungsleistungen

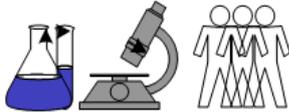




## 4.2 Forschung und Entwicklung aufgrund eines Leistungsverhältnisses

### FORSCHUNG

**Tätigkeitsortsprinzip**  
(Art. 8 Abs. 2 Bst. c MWSTG)



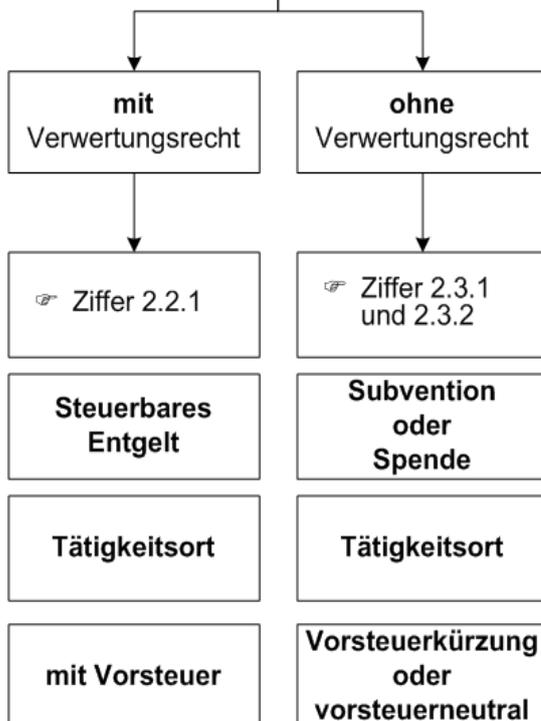
Forscher / Forschungsteam  
hat



sucht



Beitragszahler



### AUFTRAG

**Empfängerortsprinzip**  
(Art. 8 Abs. 1 MWSTG)

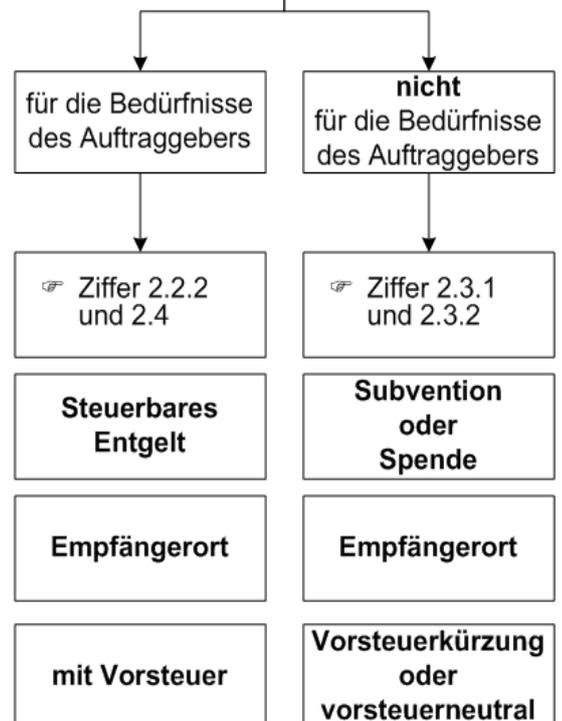


Auftraggeber  
(Unternehmen, Gemeinwesen)  
erteilt



an

Forscher / Forschungsteam



### **Zuständigkeiten**

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

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

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

- die Erhebung der Steuer auf der Einfuhr von Gegenständen.

*Auskünfte von anderen Stellen sind nicht rechtsverbindlich.*

### **Sie erreichen die Hauptabteilung MWST wie folgt:**

schriftlich: Eidgenössische Steuerverwaltung  
Hauptabteilung Mehrwertsteuer  
Schwarztorstrasse 50  
3003 Bern

per Fax: 058 465 71 38

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

### **Publikationen der ESTV zur MWST sind erhältlich:**

- In elektronischer Form über Internet:  
[www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public](http://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](http://www.bundespublikationen.admin.ch)

605.530.25d

## **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](#).