Januar 2010 | www.estv.admin.ch

MWST-Info 04

Steuerobjekt

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 5
Einleitende Erläuterungen zur vorliegenden MWST-Info 7
1 Einleitung 9
2 Leistungsverhältnis 9
2.1 Grundsatz 9
2.2 Leistung 10
2.3 Entgelt 10
2.4 Inland 11
2.5 Steuerpflichtige Person 11
2.6 Innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt 12
2.7 Spezialfälle 13
2.7.1 Sicherungsübereignung, Verpfändung und Sale-and-lease-Back-Geschäft 13
2.7.2 Geschäft mit Geldforderungen und Inkassogeschäfte 13
2.7.2.1 Einleitung 13
2.7.2.2 Geschäft mit Geldforderungen 15
2.7.2.3 Inkassogeschäft 19
2.7.3 Leistungen im Zusammenhang mit Blockchain- und Distributed Ledger-Technologie 20
2.7.3.1 Grundlage 21
2.7.3.2 Ausgabe von Kryptocoins/-token im Rahmen eines Initial Coin Offerings 24
2.7.3.3 Verwendung von Kryptocoins/-token 26
2.7.3.4 Übertragung, Handel und Aufbewahrung von Kryptocoins/-token 27
2.7.3.5 Validieren und Verifizieren von Transaktionen über die Blockchain 29
2.7.4 Tauschverhältnisse und Leistungen an Zahlungs statt 31
2.7.5 Sacheinlagen 31
3 Nicht-Entgelte - Abgrenzung zum Leistungsverhältnis 33
3.1 Grundsatz 33
3.2 Subventionen beziehungsweise Spezialfälle von Subventionen 33
3.3 Spenden 34
3.4 Einlagen in Unternehmen wie zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte 34
3.5 Dividenden und andere Gewinnanteile 35
3.6 Kostenausgleichszahlungen 35
3.7 Pfandgelder 35
3.8 Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen 36
3.8.1 Grundsatz 36
3.8.2 Besondere Fälle 39
3.8.2.1 Reugeld (Art. 158 Abs. 3 OR), Einräumung eines Rücktrittrechts 39
3.8.2.2 Konventionalstrafe 40
3.8.2.3 Betreibungs- und Konkurskosten, Parteientschädigung, Mahnspesen und Verzugszinsen 41
3.8.2.4 Entschädigungen aufgrund von Versicherungsverträgen 41
3.9 Unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten 42
3.10 Erstattungen, Beiträge und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden 42
3.11 Gebühren, Beiträge oder sonstige Zahlungen für hoheitliche Tätigkeiten 43
3.12 Weiterleitung von Nicht-Entgelten 43

3.13 Lenkungsabgaben und Lenkungssteuern 43
4 Mehrheit von Leistungen 46
4.1 Grundsatz der selbstständigen Behandlung von unabhängigen Leistungen 46
4.2 Verbundene oder kombinierte voneinander unabhängige Leistungen 46
4.2.1 Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen 46
4.2.1.1 Grundsätzliches zur Anwendung der 70/30 %-Regel 49
4.2.1.2 Bestimmung des Leistungsortes bei Leistungskombinationen 51
4.2.1.3 Bestimmung des Steuersatzes bei voneinander unabhängigen Leistungen, welche ausschliesslich im Inland erbracht werden 52
4.2.1.4 Bestimmung des Leistungsortes bei voneinander unabhängigen Leistungen, welche sowohl im In- als auch im Ausland erbracht werden 55
4.2.1.5 Auswirkungen der 70/30 %-Regel auf die Steuerpflicht 60
4.2.1.5.1 Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland 60
4.2.1.5.2 Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland 62
4.2.1.6 Auswirkungen der 70/30 %-Regel auf das Vergütungsverfahren 62
4.2.2 Gesamtleistung 63
4.2.3 Haupt- und Nebenleistungen 63
4.2.4 Spezialwerkzeuge 64
5 Zuordnung von Leistungen 66
5.1 Grundsatz 66
5.2 Direkte Stellvertretung 67
5.2.1 Grundsatz 67
5.2.2 Auktionen 69
5.3 Indirekte Stellvertretung 70
6 Von der Steuer ausgenommene Leistungen (Art. 21 MWSTG) 71
6.1 Grundsatz 71
6.2 Beförderung von Gegenständen 73
6.3 Spitalbehandlung und ärztliche Heilbehandlung in Spitälern 73
6.4 Heilbehandlungen von Angehörigen der Heil- und Pflegeberufe 74
6.5 Pflegeleistungen 75
6.6 Lieferung von menschlichen Organen und menschlichem Vollblut 75
6.7 Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sind 75
6.8 Beförderung von kranken, verletzten oder behinderten Personen 76
6.9 Leistungen von Einrichtungen und Organisationen im Sozial- und Pflegebereich 76
6.10 Kinder- und Jugendbetreuung 77
6.11 Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen 78
6.12 Erziehung und Bildung 78
6.13 Personalverleih durch nicht gewinnstrebige Einrichtungen 79
6.14 Leistungen von nicht gewinnstrebigen Einrichtungen gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag 80
6.15 Kulturelle Dienstleistungen 82
6.16 Sportliche Anlässe 83
6.17 Kulturelle Dienstleistungen und Lieferung von Werken durch deren Urheber 84
6.18 Veranstaltungen für gemeinnützige Zwecke 84
6.19 Versicherungs-, Rückversicherungs- und Sozialversicherungsleistungen 85
6.20 Geld- und Kapitalverkehr 90
6.21 Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken 92
6.21.1 Dingliche Rechte an Grundstücken und Leistungen von Stockwerkeigentümergemeinschaften 93

6.21.2 Vermietung und Verpachtung von Grundstücken 94
6.22 Lieferung von Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen 95
6.23 Umsätze bei Geldspielen 95
6.24 Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände 98
6.25 Bildungs- und Forschungskooperationen 98
6.26 Urproduktion 99
6.27 Bekanntmachungsleistungen, Spenden und Werbeleistungen 99
6.27.1 Einleitung 99
6.27.2 Spenden 100
6.27.3 Bekanntmachungsleistungen 100
6.27.4 Werbeleistungen 103
6.27.5 Mehrheit von Leistungen 105
6.28 Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 28 und 28bis MWSTG 105
6.29 Schiedsgerichtsbarkeit 107
7 Option (Art. 22 MWSTG) 108
7.1 Grundsatz 108
7.2 Voraussetzungen und Merkmale der Option 111
7.3 Steuersätze 112
7.4 Einlageentsteuerung / Eigenverbrauch 113
8 Von der Steuer befreite Leistungen 114
8.1 Grundsatz 114
8.2 Ausfuhr von Gegenständen ins Ausland 114
8.2.1 Grundsatz 114
8.2.2 Besonderheiten 115
8.2.2.1 Luftfahrzeuge 115
8.2.2.2 Maschinen und Geräte 116
8.2.2.3 Motorfahrzeuge 116
8.2.2.4 Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen ins Ausland, das nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung steht 117
8.3 Lieferung von Gegenständen unter Zollüberwachung 118
8.4 Transportleistungen 118
8.5 Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr 119
8.6 Vermittlungsleistungen 121
8.7 Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen 122
8.8 Grenzüberschreitende Personenbeförderung 122
8.8.1 Luftverkehr 122
8.8.2 Eisenbahnverkehr 123
8.8.3 Busverkehr 123
8.9 Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen 124
8.10 Münz- und Feingold (Art. 44 MWSTV) 124
8.10.1 Steuerbefreite Leistungen 124
8.10.2 Steuerbare Leistungen 125
8.10.3 Edelmetallkonto 125
8.10.4 Industriekonto 126
8.10.5 Deklaration von Münz- und Feingoldlieferungen in der MWST-Abrechnung 126
Rechtlicher Hinweis 128

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
AHVG	Bundesgesetz vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (SR 831.10)
Art.	Artikel
AVIG	Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz; SR 837.0)
BAFU	Bundesamt für Umwelt
BAG	Bundesamt für Gesundheit
BAZG	Bundesamt für Zoll und Grenzsicherheit
BGS	Bundesgesetz vom 29. September 2017 über Geldspiele (Geldspielgesetz; SR 935.51)
Bst.	Buchstabe
BVG	Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (SR 831.40)
CHF	Schweizer Franken
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EOG	Bundesgesetz vom 25. September 1952 über den Erwerbsersatz (Erwerbsersatzgesetz; SR 834.1)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäischen Union
FamZG	Bundesgesetz vom 24. März 2006 über die Familienzulagen (Familienzulagengesetz; SR 836.2)
FIDLEG	Bundesgesetz vom 15. Juni 2018 über die Finanzdienstleistungen (Finanzdienstleistungsgesetz; SR 950.1)
FINIG	Bundesgesetz vom 15. Juni 2018 über die Finanzinstitute (Finanzinstitutsgesetz; SR 954.1)
FLG	Bundesgesetz vom 20. Juni 1952 über die Familienzulagen in der Landwirtschaft (SR 836.1)
IV	Invalidenversicherung
KVAG	Bundesgesetz vom 26. September 2014 betreffend die Aufsicht über die soziale Krankenversicherung

	(Krankenversicherungsaufsichtsgesetz; SR 832.12)
KVG	Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (SR 832.10)
MinöStG	Mineralölsteuergesetzes vom 21. Juni 1996 (SR 641.61)
MWST	Mehrwertsteuer
MWSTG	Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (SR 641.201)
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; SR 220)
SECO	Staatssekretariat für Wirtschaft
SFB	Stromsparfonds Basel
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
Suva	Schweizerische Unfallversicherungsanstalt
UVEK	Eidgenössischen Departements für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation
UVG	Bundesgesetz vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (SR 832.20)
VAG	Bundesgesetz vom 17. Dezember 2004 betreffend die Aufsicht über Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz; SR 961.01)
VVG	Bundesgesetz vom 2. April 1908 über den Versicherungsvertrag (Versicherungsvertragsgesetz; SR 221.229.1)
ZG	Zollgesetz vom 18. März 2005 (SR 631.0)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)
Ziff.	Ziffer
ZV	Zollverordnung vom 1. November 2006 (SR 631.01)

Gültige Steuersätze bis 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-Info

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

Sie basiert auf den gesetzlichen Grundlagen der Artikel 18–23 MWSTG sowie der Artikel 26–44 MWSTV.

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

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 Einleitung

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

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

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

2 Leistungsverhältnis

2.1 Grundsatz

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

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

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

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

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

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

2.2 Leistung

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

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

2.3 Entgelt

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

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

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

2.4 Inland

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

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

Praxisänderung per 01.01.2020.

2.5 Steuerpflichtige Person

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

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

2.6 Innerer Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt

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

2.7 Spezialfälle

2.7.1 Sicherungsübereignung, Verpfändung und Sale-and-lease-Back-Geschäft

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

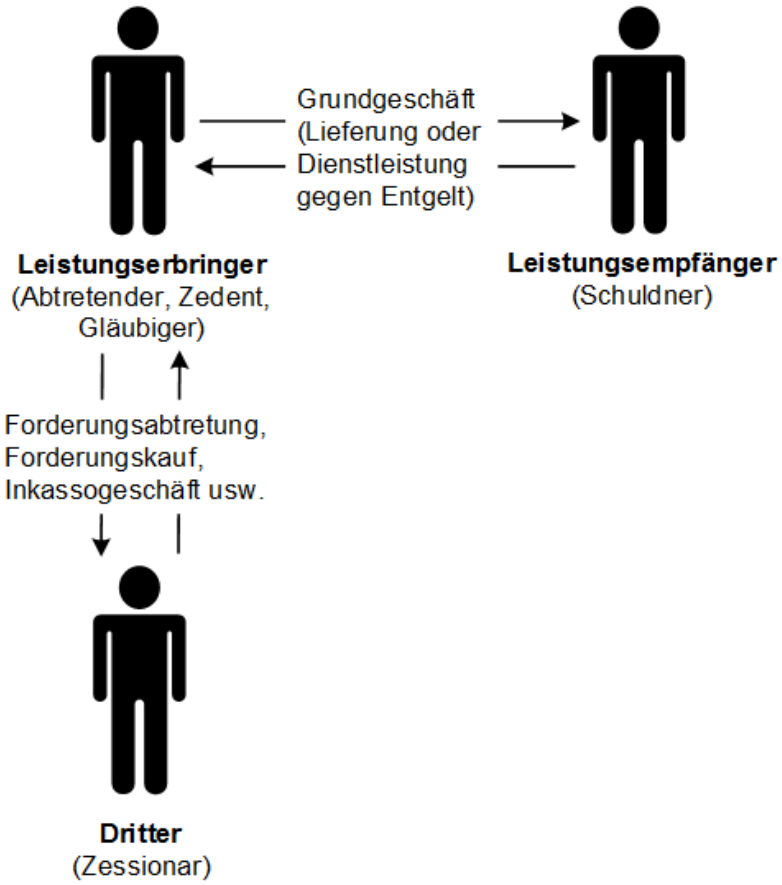
Beim sog. **Sale-and-lease-back-Geschäft** verkauft die steuerpflichtige Person für den eigenen Bedarf bezogene oder selbst hergestellte Gegenstände zum Zwecke der Unternehmensfinanzierung an einen Dritten (z.B. Finanzinstitut; **sale**) und schliesst gleichzeitig einen Leasingvertrag über diese Gegenstände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

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

2.7.2 Geschäft mit Geldforderungen und Inkassogeschäfte

2.7.2.1 Einleitung

Bei einer Forderungsabtretung überträgt der Leistungserbringer (Abtretender, Zedent bzw. Gläubiger) die ihm zustehenden Forderungen gegenüber dem Leistungsempfänger (Schuldner) auf einen Dritten (Zessionar). Die Abtretung (Verfügungsgeschäft) erfolgt bei-spiels-wei-se in Erfüllung eines Forderungskaufvertrages oder auch treuhänderisch zum Inkasso (Verpflichtungsgeschäft).



Beim Kauf beziehungsweise bei der Abtretung von künftigen Forderungen (Globalzession) ist zu beachten, dass aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht eine rechtsgültige Abtretung beziehungsweise ein Geschäft mit Geldforderungen nicht voraussetzt, dass für jede Forderung ein schriftlicher Abtretungsvertrag (Verfügungsgeschäft) vorliegt. Es genügt, wenn der Forderungskaufvertrag (Verpflichtungsgeschäft) alle Elemente enthält, welche die Bestimmung der Forderung bei ihrer künftigen Entstehung ermöglichen.

Zentral für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Forderungsübertragungen ist die Frage, ob der Dritte (☞ Ziff. 2.7.2.2) oder der Leistungserbringer (☞ Ziff. 2.7.2.3) für die Zahlungsfähigkeit (Bonität) des Schuldners haftet und damit das Forderungsausfallrisiko (Delkredererisiko) trägt.

Diese Grundsätze gelten auch bei Forderungsübertragungen im Rahmen von sog. Factoringvertragsverhältnissen oder von Zentral- oder Zahlungsregulierungsverträgen.

Praxisänderung per 01.01.2018 (betreffend Gültigkeit; ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

2.7.2.2 Geschäft mit Geldforderungen

a. Steuerliche Folgen für den Dritten

Kauft der Dritte die Forderungen des Leistungserbringers oder lässt er sich diese in Kaufabsicht (einzeln oder global) abtreten, in beiden Fällen unter **Übernahme des vollumfänglichen Delkredererisikos** ohne Regressmöglichkeit, erzielt er einen von der Steuer ausgenommenen Umsatz im Geschäft mit Geldforderungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c MWSTG). Der Dritte bezahlt dem Leistungserbringer den Kaufpreis resp. das Abtretungsentgelt für die Forderungen und vereinnahmt die Zahlungen des Schuldners für eigene Rechnung.

Der Umsatz des Dritten besteht in der Differenz zwischen der vom Leistungsempfänger erhaltenen Zahlung und dem Forderungskaufpreis resp. Abtretungsentgelt, welcher/s an den Leistungserbringer bezahlt wurde.

Für die vorzunehmende Vorsteuerkorrektur infolge gemischter Verwendung ist eine Methode zu wählen, welche zu einem sachgerechten Ergebnis führt (☞ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen).

Zu beachten ist die **Haftung** des Dritten für die Steuerschulden gemäss Artikel 15 Absatz 4 MWSTG i.V.m. mit den Artikeln 23 – 25 MWSTV.

b. Steuerliche Folgen für den Leistungserbringer

Forderungsverkauf und Forderungsabtretung haben grundsätzlich keine Auswirkungen auf das Leistungsverhältnis zwischen dem Leistungserbringer und dem Leistungsempfänger (Grundgeschäft). Das bedeutet insbesondere, dass der Leistungserbringer nicht lediglich den vom Dritten für den Erwerb der Forderungen bezahlten Betrag, sondern das gesamte Entgelt zu versteuern hat, welches der Leistungsempfänger gemäss vertraglicher Vereinbarung (Grundgeschäft) entrichten muss (Nennwert der Forderung). Die Abrechnung der Steuer erfolgt, sofern der Leistungserbringer nach vereinnahmten Entgelten abrechnet, im Zeitpunkt der Vereinnahmung des Kaufpreises beziehungsweise des Abtretungsentgeltes. Bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten ist der Zeitpunkt der Rechnungsstellung massgebend.

Skontoabzüge aus dem Grundgeschäft, die der Leistungsempfänger vornimmt, kann der Leistungserbringer als Entgeltsminderung behandeln, sofern folgende Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

- Der Vertrag mit dem Dritten sieht eine Rückbelastung der vom Leistungsempfänger vorgenommenen Skontoabzüge an den Leistungserbringer vor und
- der Dritte macht dem Leistungserbringer von den Skontoabzügen schriftlich Meldung.

Nimmt der Leistungsempfänger bei der Zahlung an den Dritten einen Abzug infolge **Mängelrüge** vor und belastet der Dritte den entsprechenden Betrag an den Leistungserbringer weiter, kann dieser eine entsprechende Entgeltsminderung vornehmen, sofern er dem Leistungsempfänger eine Gutschrift ausstellt. Das Gleiche gilt, wenn der Leistungserbringer dem Leistungsempfänger einen nachträglichen **Umsatzbonus** gewährt.

Forderungsausfälle beim Geschäft mit Geldforderungen werden vom Dritten übernommen und nicht dem Leistungserbringer belastet, weshalb sie vom Leistungserbringer grundsätzlich nicht als Entgeltsminderung geltend gemacht werden können.

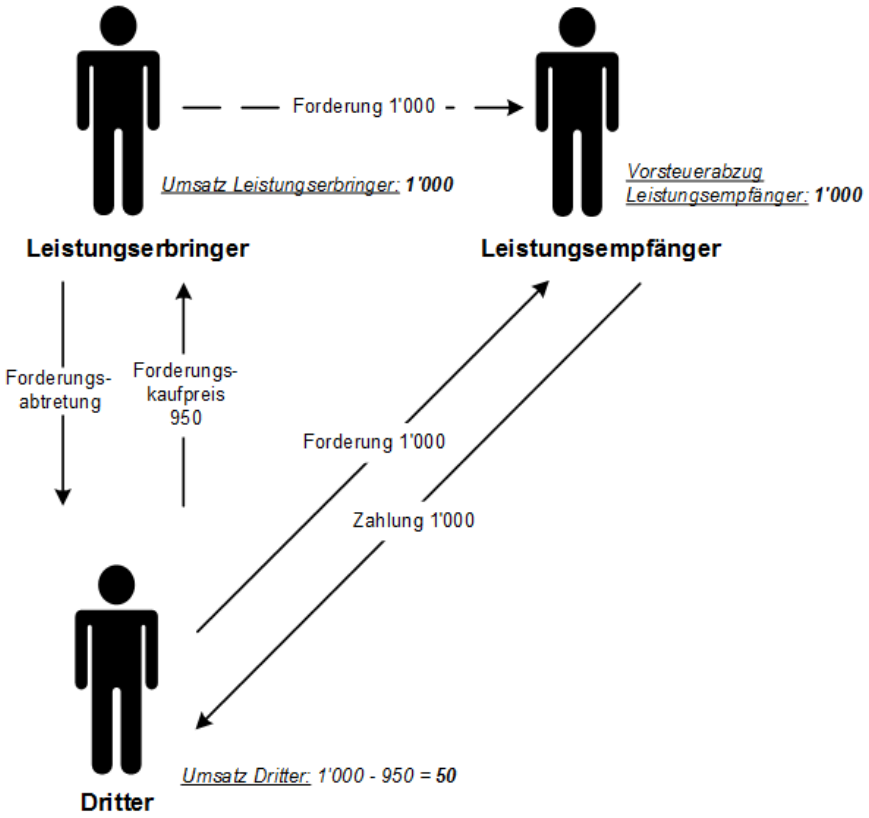
Eine nachträgliche Änderung der Mehrwertsteuerschuld beim Leistungserbringer wird in der Praxis jedoch akzeptiert, wenn die nachstehenden Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

1. Der Dritte erleidet einen definitiven Forderungsausfall, indem er vom Leistungsempfänger nicht den Nominalwert inkl. MWST vergütet erhält.
2. Die (Rest-)Forderung ist definitiv uneinbringlich, weil weitere Inkassomassnahmen objektiv nicht mehr möglich sind. Dies ist namentlich der Fall, wenn
   a) der Leistungsempfänger die Verlustscheinsforderung vom Dritten zurückgekauft hat,
   b) der Leistungsempfänger, sofern es sich bei diesem um eine juristische Person handelt, im Handelsregister gelöscht worden ist, oder
   c) die (Rest-)Forderung verjährt ist.
3. Im Forderungskaufvertrag resp. Abtretungsvertrag haben Leistungserbringer und Dritter seinerzeit vereinbart, dass der Dritte im gegebenen Zeitpunkt dem Leistungserbringer schriftlich darüber Mitteilung macht und ihm unter Bezugnahme auf die genau bezeichnete Forderung unterschriftlich bestätigt, dass (a) die fragliche Forderung im Sinne der ESTV-Praxis (gemäss voranstehender Ziff. 2) definitiv aus seinem Vermögen ausgeschieden ist und er (b) einen definitiven Forderungsausfall in der genannten Höhe erlitten hat.

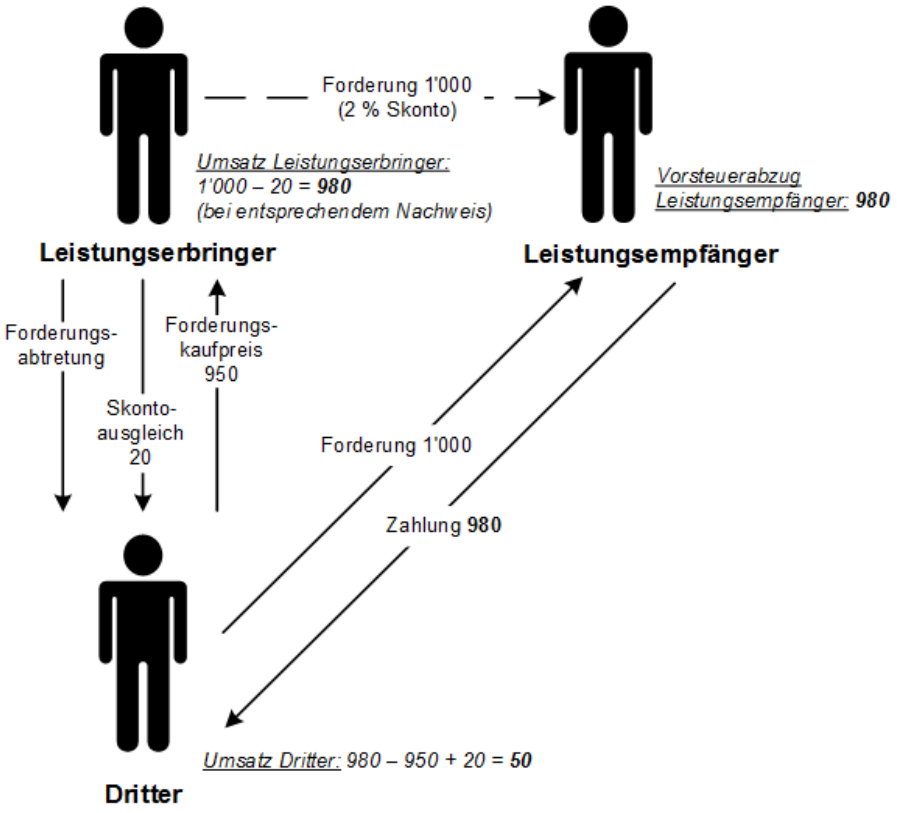
c. Steuerliche Folgen für den Leistungsempfänger

Der Leistungsempfänger kann den Vorsteuerabzug - sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 28 ff. MWSTG) - im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung (bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten; vorbehalten bleiben Entgeltsminderungen nach Art. 41 MWSTG) oder im Zeitpunkt der Bezahlung (bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten) vornehmen.

Beispiel 1 Geschäft mit Geldforderungen (ohne Skonto)



Beispiel 2 Geschäft mit Geldforderungen (mit Skonto)



Praxisänderung per 01.01.2018 (betreffend Gültigkeit; ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

2.7.2.3 Inkassogeschäft

a. Steuerliche Folgen für den Dritten

Beauftragt der Leistungserbringer den Dritten mit der Einziehung von Forderungen und trägt er gleichzeitig weiterhin das Risiko einer Zahlungsunfähigkeit des Leistungsempfängers (der Dritte trägt kein Delkredererisiko), versteuert der Dritte die Inkassoprovision, welche er vom Leistungserbringer erhält, zum Normalsatz (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 Bst. c am Schluss MWSTG).

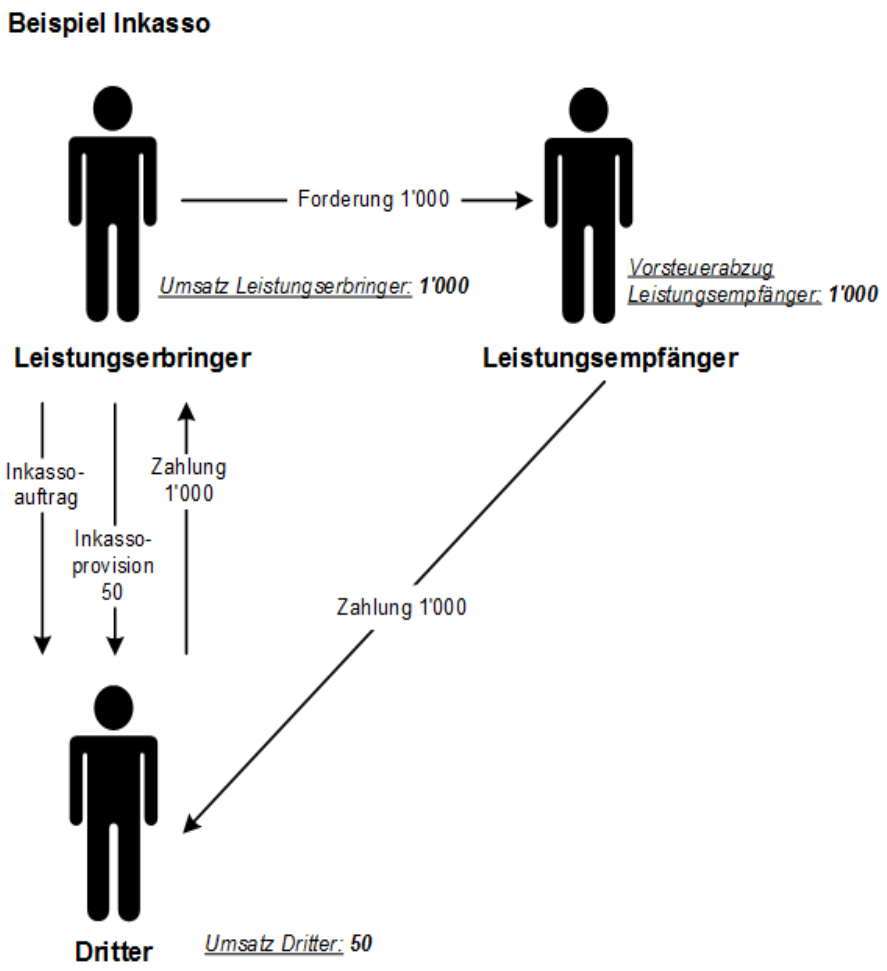
Eine Inkassoleistung ist auch gegeben, wenn der Leistungserbringer die Forderungen lediglich fiduziarisch, d.h. treuhänderisch zum Inkasso und damit ohne Übertragung des Delkredererisikos an den Dritten, abtritt (Forderungseinzug in eigenem Namen, aber auf Rechnung des Leistungserbringers).

b. Steuerliche Folgen für den Leistungserbringer

Der Leistungserbringer hat den Betrag zu versteuern, den der Dritte vom Schuldner vereinnahmt (einschliesslich allfälliger Teilzahlungszuschläge, Vertragszinsen und Anrechnungswerte). Die Steuerforderung entsteht nach den Regeln gemäss Artikel 40 MWSTG, nachträgliche Änderungen der Umsatzsteuerschuld und des Vorsteuerabzugs gemäss Artikel 41 MWSTG. Die Inkassoprovision, welche der Leistungserbringer an den Dritten bezahlt, ist keine Entgeltsminderung.

c. Steuerliche Folgen für den Leistungsempfänger

Der Leistungsempfänger kann den Vorsteuerabzug – sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 28 ff. MWSTG) – im Zeitpunkt des Empfangs der Rechnung (bei Abrechnung nach vereinbarten Entgelten; vorbehalten bleiben Entgeltsminderungen nach Art. 41 MWSTG) oder im Zeitpunkt der Bezahlung (bei Abrechnung nach vereinnahmten Entgelten) vornehmen.



Praxisänderung per 01.01.2018 (betreffend Gültigkeit; ☞ Einleitende Erläuterungen dieser MWST-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

2.7.3 Leistungen im Zusammenhang mit Blockchain- und Distributed Ledger-Technologie

2.7.3.1 Grundlage

Blockchains stellen kontinuierlich erweiterbare, unabänderliche, digitale Register oder Datenbanken dar, welche aus aneinandergereihten digitalen Transaktionsblöcken bestehen und der Verwaltung von Transaktionen resp. Daten jeglicher Art dienen. Die Blockchain wird dezentral über ein Netzwerk gespeichert, d.h. als verteiltes Register geführt (auch ***Distributed Ledger*** genannt).
Das Netzwerk einer Blockchain besteht aus verschiedenen ***Netzwerkknoten*** (sog. *Nodes*), welche als Verbindungspunkte zur Datenübertragung dienen. Als Netzwerkknoten werden Computersysteme bezeichnet, welche mittels Software einer Blockchain angebunden sind. Alle beteiligten Netzwerkknoten speichern eine Kopie der Blockchain oder Teile davon. Netzwerkknoten dienen grundsätzlich dem Empfangen und Senden von Transaktionsdaten sowie deren Validierung über ein Konsensverfahren (☞ Ziff. 2.7.3.5).

Die Blockchain-Technologie verwendet asymmetrische Verschlüsselungsverfahren, welche für jeden Nutzer aus einem öffentlichen und einem privaten Schlüssel (sog. ***Public*** und ***Private Keys***) bestehen. Zur Verwaltung dieses öffentlich-privaten Schlüsselpaars werden sog. ***Wallets*** (Brieftaschen) auf verschiedenen Medien verwendet (z.B. Online-, Desktop-, Smartphone-, Papier- oder Hardware-Wallets; ☞ Ziff. 2.7.3.2). Der **öffentliche Schlüssel** ermöglicht es jedem Nutzer, Daten für den Besitzer des privaten Schlüssels zu verschlüsseln, dessen digitale Signaturen zu prüfen oder ihn zu authentifizieren. Der **private Schlüssel** ermöglicht es seinem Besitzer, mit dem öffentlichen Schlüssel verschlüsselte Daten zu entschlüsseln, digitale Signaturen zu erzeugen oder sich zu authentisieren.

Neue **Transaktionen** auf der Blockchain werden in sog. Transaktionsblöcken zusammengefasst, von den Netzwerkknoten verifiziert und an die bestehende Blockchain angehängt. Die aktualisierte Blockchain wird dann auf sämtlichen Netzwerkknoten abgespeichert. Um sog. *Peer-to-Peer*-Transaktionen auf der Blockchain zu sichern resp. neue Blöcke zu schaffen und zu validieren, werden sog. Kryptocoins/-token verwendet.

Kryptocoins/-token sind Werteinheiten, die dezentral über ein vorbestimmtes mathematisches Verfahren innerhalb eines Computernetzwerkes auf einer Blockchain generiert werden. Kryptocoins/-token können mit beliebigen Funktionen versehen werden. Grundsätzlich sind folgende drei Haupttypen von Kryptocoins/-token zu unterscheiden:

- **Zahlungscoins/-token** (sog. Payment Coins/Token)
  Kryptocoins/-token, die als reine Zahlungscoins/-token ausgestaltet sind, dienen keinem anderen Zweck als dem der Verwendung als Zahlungsmittel für den Erwerb von Lieferungen und/oder Dienstleistungen bei einem oder mehreren Leistungserbringern. Zahlungscoins/-token berechtigen daher nicht zum Bezug bestimmter beziehungsweise bestimmbarer Leistungen, sondern stellen lediglich das vereinbarte Zahlungsmittel dar.

- **Nutzungscoins/-token** (sog. Utility Coins/Token)
  Berechtigen Kryptocoins/-token zum Bezug von bestimmten oder bestimmbaren Leistungen und/oder gewähren sie ein Zugangsrecht zu einer Plattform, einer Applikation oder Ähnliches (Lizenz oder lizenzähnliches Recht), handelt es sich um sog. Nutzungscoins/-token.

- **Anlagecoins/-token** (sog. Asset [Backed] Coins/Token)
  Geben Kryptocoins/-token beispielsweise Anspruch auf Beteiligung am Ertrag, Umsatz, Gewinn, einen bestimmten Teil des Ertrags oder Umsatzes, derivative Rechte oder Ähnliches, handelt es sich um sog. Anlagecoins/-token. Anlagecoins/-token basieren stets auf einem vertraglichen Rechtsverhältnis, begründen daher kein gesellschaftsrechtliches Beteiligungsverhältnis und berechtigen nicht zur Rückzahlung des ursprünglich einbezahlten Betrags.

Kryptocoins/-token können im Sinne einer Leistungskombination (Art. 19 Abs. 2 MWSTG sowie ☞ Ziff. 4.2.1) auch **Mischformen** der oben genannten Typen darstellen (sog. Hybride Kryptocoins/-token):

- *Anlagecoin/-token mit zusätzlicher Nutzungsfunktion*
  Bei dieser Mischform wird vermutet, dass die Anlagefunktion wertmässig im Vordergrund steht, weshalb ein solcher Kryptocoin/-token nach der überwiegenden Leistung mehrwertsteuerrechtlich als Anlagecoin/-token zu behandeln ist.

- *Anlage- oder Nutzungscoin/-token mit zusätzlicher Zahlungsfunktion*
  Bei einer Kombination mehrerer voneinander unabhängigen Leistung kann eine Leistungskombination i.S.v. Artikel 19 Absatz 2 MWSTG in Betracht fallen. Die Möglichkeit, einen Nutzungs- oder Anlagecoin/-token als Zahlungsmittel zu verwenden, stellt mehrwertsteuerrechtlich jedoch nicht eine Kombination mehrerer Leistungendar. Ein solcher Kryptocoin/-token ist daher als Nutzungs- resp. Anlagecoin/-token zu qualifizieren.

Obwohl für die Zwecke der Mehrwertsteuer die Terminologie der FINMA verwendet wird, kann es mehrwertsteuerrechtlich zu einer abweichenden Qualifikation kommen. Allfällige Qualifizierungen von Kryptocoins/-token durch die FINMA sind für die Belange der Mehrwertsteuer nicht verbindlich.

Smart Contracts bezeichnen Vereinbarungen auf Software-Basis, bei denen unterschiedliche Vertragsbedingungen hinterlegt und automatisch überwacht werden sowie definierte Aktionen bei Vorliegen eines Trigger-Events selbstständig ausgeführt werden können. Sofern die allgemeinen obligationsrechtlichen Bedingungen erfüllt sind, können Smart Contracts selbst auch rechtliche Verträge darstellen. Andernfalls dienen sie lediglich der automatisierten Ausführung von Verträgen.

☞ Bei mittels Smart Contract über die Blockchain automatisiert erbrachten Dienstleistungen ist i.d.R. von elektronischen Dienstleistungen auszugehen. Weitere Informationen zu elektronischen Dienstleistungen finden Sie in der MWST-Branchen-Info Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen.

Es gilt zu beachten, dass ein Unternehmen mit Sitz im Ausland, welches elektronische Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger und Empfängerinnen im Inland erbringt, steuerpflichtig wird, sofern es innerhalb eines Jahres im In- und Ausland mindestens 100‘000 Franken Umsatz aus Leistungen erzielt, die nicht nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG von der Steuer ausgenommen sind (Art. 10 Abs. 2 Bst. a und b Ziff. 2 MWSTG).

2.7.3.2 Ausgabe von Kryptocoins/-token im Rahmen eines Initial Coin Offerings

Bei einem *Initial Coin Offering* (ICO; auch *Token Generating Event* [TGE] oder *Initial Token Offering* [ITO] genannt, im Nachfolgenden stellvertretend als ICO bezeichnet) beschafft sich ein Unternehmen finanzielle Mittel (in gesetzlicher Währung oder Kryptocoins/-token) für ein bestimmtes unternehmerisches Vorhaben. Die Geldgeber erhalten im Gegenzug Kryptocoins/-token, welche beispielsweise auf einer neu entwickelten Blockchain oder mittels eines selbstausführenden Computerprogramms (sog. *Smart Contract*) auf einer bestehenden Blockchain generiert und dezentral gespeichert werden. Die konkrete Ausgestaltung eines ICOs sowie die auf diese Weise geschaffenen Kryptocoins/-token unterscheiden sich in technischer, funktionaler und rechtlicher Hinsicht. Die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung eines ICOs sowie der Verwendung der jeweiligen Kryptocoins/-token hängen daher von der Funktionalität der ausgegebenen Kryptocoins/-token ab. Die jeweiligen steuerrechtlichen Folgen sind im Einzelfall (z. B. aufgrund sachdienlicher Unterlagen wie den Vereinbarungs- und Nutzungsbedingungen, dem *White Paper* u. dgl.) zu prüfen.

Die Hingabe der finanziellen Mittel im Rahmen eines ICOs stellt aufgrund der vertraglichen Verpflichtungen des Unternehmens Entgelt für eine Leistung (Art. 18 Abs. 1 i. V. m. Art. 3 Bst. f MWSTG) dar, sofern es sich nicht um einen Zahlungscoin/-token handelt.

- Die Ausgabe von **Zahlungscoins/-token** gegen Entgelt stellt einen mehrwertsteuerrechtlich nicht relevanten Austausch von Zahlungsmitteln dar.

  Beispiel
  Ein Handelsunternehmen entwickelt eine Blockchain-basierte E-Commerce-Plattform, auf der sie Waren und Dienstleistungen anbieten wird. Die Plattform wird auch Drittanbietern zum Verkauf ihrer Waren und Dienstleistungen zur Verfügung stehen. Im Rahmen des ICOs verkauft das Handelsunternehmen Kryptocoins, die anschliessend ausschliesslich zum Erwerb sämtlicher Waren und Dienstleistungen auf der Plattform eingesetzt werden können. Die Ausgabe der Kryptocoins gegen Entgelt anlässlich des ICOs stellt keine Leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn dar.

- Die Ausgabe von **Anlagecoins/-token** gegen Entgelt ist gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG von der Steuer ausgenommen. Die entsprechenden Einnahmen stellen beim Unternehmen kein Nicht-Entgelt (Art. 18 Abs. 2 MWSTG) dar.

  Beispiel
  Ein Pharmaunternehmen sucht für die Weiterentwicklung ihrer Wissensdatenbank Investoren, welche im Gegenzug Kryptocoins, die Anspruch auf einen Anteil am EBIT (Gewinn vor Zinsen und Steuern) des Pharmaunternehmens begründen, erhalten. Die Partizipation am EBIT ist zeitlich unbeschränkt und sieht zu keinem Zeitpunkt eine Rückzahlung des ursprünglich vom Investor bezahlten Entgelts vor. Die Mittelaufnahme gegen Ausgabe der Kryptocoins ist gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG von der Steuer ausgenommen.

- Die Ausgabe von **Nutzungscoins/-token** gegen Entgelt stellt eine Dienstleistung oder Lieferung dar und ist steuerbar, sofern keine Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG zur Anwendung kommt.

  Beispiel
  Ein Start-Up-Unternehmen beabsichtigt mit Hilfe der Blockchain-Technologie die Erstellung eines dezentralisierten Datenspeichers. Den Nutzern soll die strukturierte und unabänderliche Speicherung ihrer Daten ermöglicht werden. Zur Nutzung des dezentralisierten Datenspeichers wird ein Kryptocoin benötigt, der anlässlich eines ICOs gegen Entgelt ausgegeben wird. Der Kryptocoin repräsentiert eine bestimmte Up- und Download-Kapazität und beeinflusst damit die Geschwindigkeit bei der Speicherung von Daten. Der Kryptocoin wird bei der Datenübertragung nicht hingegeben/verbraucht. Der tatsächlich genutzte Speicherplatz ist durch ein separates Entgelt zu bezahlen. Die Einnahmen aus dem ICO stellen das Entgelt für die Effizienzsteigerung bei der Datenübertragung dar und sind in Anwendung von Artikel 8 Absatz 1 MWSTG zu versteuern, sofern der Coin-Erwerber seinen Sitz/Wohnsitz im Inland hat.

Vorauszahlungen für bestimmte oder zumindest im Zeitpunkt des ICOs bestimmbare künftige Leistungen sowie Leistungen ohne Rechnungsstellung sind mit Vereinnahmung des Entgelts zu versteuern (Art. 40 Abs. 1 Bst. c MWSTG).

Verpflichtet sich ein Unternehmen lediglich dazu, mit den gesammelten finanziellen Mitteln beispielsweise eine Plattform oder Software zu entwickeln, ist von einer auftragsrechtlichen, steuerbaren Leistung auszugehen. Die Leistung liegt im Tätigwerden des Unternehmens; die Ortsbestimmung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG. Ob das Unternehmen im Zeitpunkt der Mittelaufnahme die spätere Zuteilung von Kryptocoins/-token in Aussicht stellt, spielt keine Rolle.

Für den Nachweis des Leistungsortes dient der steuerpflichtigen Person beispielsweise die Identifizierung im Rahmen eines *Know-Your-Customer* -Prozesses oder im Falle von elektronischen Dienstleistungen die diesbezüglich zum Beweis geeigneten Informationen (☞ MWST-Branchen-Info Telekommunikation und elektronische Dienstleistungen).

Bei der Ausgabe von Kryptocoins/-token an eng verbundene Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart wurde beziehungsweise würde (Art. 24 Abs. 2 MWSTG; ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze). Bei der Ausgabe von Kryptocoins/-token an das Personal sind die Bestimmungen nach Artikel 47 MWSTV zu beachten (☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze).

2.7.3.3 Verwendung von Kryptocoins/-token

- Die Verwendung eines **Zahlungscoins/-token** für den Erwerb einer Leistung wird der Verwendung von gesetzlichen Zahlungsmitteln gleichgestellt. Die Hingabe eines Zahlungscoins/-token als Entgelt für eine Leistung stellt keine zusätzliche Leistung dar, weshalb auch nicht von einem Tauschverhältnis oder tauschähnlichen Verhältnis (Art. 24 Abs. 3 MWSTG) auszugehen ist.

- Unter der Verwendung eines **Anlagecoins/-token** werden Zahlungen an den Coin-/Token-Inhaber im Rahmen der schuldrechtlichen Forderung gegenüber dem Emittenten verstanden; diese stellen beim Emittenten/Schuldner Aufwand dar.

- Die Verwendung beziehungsweise der Einsatz eines **Nutzungscoins/-token** ist im Zeitpunkt der Leistungserbringung (Realerfüllung) zu versteuern, sofern die Leistung nicht unter die Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG fällt und nicht bereits bei der Ausgabe (z.B. aufgrund einer Vorauszahlung) versteuert wurde.

2.7.3.4 Übertragung, Handel und Aufbewahrung von Kryptocoins/-token

a. Übertragung von Kryptocoins/-token als Entgelt für Leistungen

Für die Übertragung von Kryptocoins/-token gegen Entgelt beziehungsweise andere Kryptocoins/-token ist auf die Funktionalität der Kryptocoins/-token abzustellen (☞ Ziff. 2.7.3.1).

Lediglich die Hingabe von **Zahlungscoins/-token** für eine Leistung stellt Entgelt (und keine zusätzliche Leistung) dar.

Werden hingegen Leistungen mit **Anlage-** oder **Nutzungscoins/-token** entschädigt, liegt grundsätzlich ein Tauschverhältnis vor, bei dem der Marktwert jeder Leistung als Entgelt für die andere Leistung gilt (Art. 24 Abs. 3 MWSTG). Die sich gegenüberstehenden Leistungen sind mehrwertsteuerrechtlich nach der Art der jeweiligen Leistung zu beurteilen.

☞ Einzelheiten zu den mehrwertsteuerlichen Folgen bei der Verwendung beziehungsweise Realerfüllung der im Kryptocoin/-token enthaltenen Leistungen können der Ziffer 2.7.3.3 entnommen werden.

☞ Weiteres über die Bemessung des Entgelts kann der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze entnommen werden.

b. Handel einschliesslich Vermittlung von Kryptocoins/-token

Der An- und Verkauf von **Zahlungscoins/-token** ist – analog dem Devisenhandel – nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe d MWSTG von der Steuer ausgenommen (☞ MWST-Branchen-Info Finanzbereich).

Der Handel von Anlagecoins/-token sowie von Nutzungscoins/-token stellt eine im eigenen Namen erbrachte Leistung dar, welche mehrwertsteuerrechtlich als selbständige, nach dem Gehalt der im Kryptocoin/-token enthaltenen Leistung zu behandeln ist.

Käufe und Verkäufe von **Anlagecoins/-token** sind, gemäss der Regelung im Bereich der Wertpapiere, Wertrechte und Derivate, nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe e MWSTG von der Steuer ausgenommen (☞ MWST-Branchen-Info Finanzbereich).

An- und Verkäufe von **Nutzungscoins/-token** stellen steuerbare Leistungen dar, sofern der Ort der im Kryptocoin/-token enthaltenen Leistung im Inland liegt und keine Steuerausnahme nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG zur Anwendung kommt.

Der **Betrieb einer Handelsplattform** und damit zusammenhängend die gegenseitige Übertragung der gehandelten Kryptocoins/-token, stellt – je nach Funktionalität der vermittelten Kryptocoins/-token – eine steuerbare oder ausgenommene Leistung dar.

☞ Für die Zuordnung von Leistungen (Art. 20 MWSTG) wird auf Ziffer 5 verwiesen. Bei Vermittlungsleistungen im Finanzbereich wird auf das vermittelte Grundgeschäft abgestellt, welches entweder dem steuerbaren oder dem von der Steuer ausgenommenen Bereich zuzuordnen ist (☞ MWST-Branchen-Info Finanzbereich).

☞ Weiteres über die Bemessung des Entgelts kann der MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze entnommen werden.

Das blosse **Zurverfügungstellen eines technischen Marktplatzes** ohne Einbezug in die Übertragung der Kryptocoins/-token und Zahlungsflüsse begründet kein auftragsrechtliches Verhältnis zwischen dem Handelsplattformbetreiber und dem Kunden. Zwischen den Parteien besteht demnach kein auf die Annahme und Übermittlung beziehungsweise Erwerb oder Veräusserung von Kryptocoins/-token ausgerichteter Auftrag. Eine entsprechende Plattformnutzungs-, Anschlussgebühr oder Ähnliches unterliegt der Steuer zum Normalsatz, wobei sich der Ort der Dienstleistung nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG bestimmt.

c. Aufbewahrung

Kryptocoins/-token werden mittels Wallets (☞ Ziff. 2.7.3.1) gespeichert und aufbewahrt. Die Aufbewahrung von Kryptocoins/-token durch einen Dritten auf einem Speichermedium (z. B. Festplatte) oder Speicherprogramm (z. B. *Wallet*-Software) sowie die Aufbewahrung von *Private Keys* stellen steuerbare Dienstleistungen dar. Die Ortsbestimmung richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG.

Sofern ein *Wallet*-Anbieter Zahlungscoins/-token gegen Entgelt aufbewahrt, die nicht als Depotwerte im Sinne von Artikel 16 BankG qualifizieren, liegt eine ausgenommene Leistung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 19 Buchstabe c MWSTG vor (☞ MWST-Branchen-Info Finanzbereich).

2.7.3.5 Validieren und Verifizieren von Transaktionen über die Blockchain

Transaktionen auf einer Blockchain müssen für die Durchführung durch einen festgelegten Konsensmechanismus von den Netzwerkknoten (sog. *Nodes*) des betreffenden Blockchain-Netzwerks validiert und verifiziert werden. Jede Blockchain besitzt einen eigenen Konsensmechanismus, welcher die Übereinstimmung aller Teilnehmer über ihre Daten sicherstellt. Zwei weit verbreitete Mechanismen werden als ***Proof of Work*** **(sog.** ***Mining*****)** und als ***Proof of Stake*** **(sog.** ***Staking*****)** bezeichnet, wobei andere Methoden oder Mischformen ebenfalls Anwendung finden. Diese Mechanismen dienen der Bestimmung des Validierers einer Transaktion.

Die Entschädigung für solche mittels Software durchgeführten Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeiten erfolgt i.d.R. durch einen sog. ***Block-Reward*** (neu geschaffene Einheiten des entsprechenden Kryptocoins/-token) und/oder eine **Transaktionsgebühr**.

Wird die Validierungs- resp. Verifizierungstätigkeit ausschliesslich mittels neuen, durch das Netzwerk automatisiert generierten Kryptocoins/-token (sog. ***Block-Reward***) entschädigt, fehlt es an einer Partei, die einen Vermögenswert für den Erhalt einer Leistung aufwendet. Unter diesen Umständen liegt beim Validieren von Transaktionen kein Leistungsverhältnis vor, weshalb der Block-Reward ein Nicht-Entgelt (Art. 18 Abs. 2 MWSTG) darstellt. Das Validieren resp. Verifizieren, welches nur mit einem Block-Reward entschädigt wird, stellt eine nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete Tätigkeit dar und gilt in der Folge nicht als unternehmerisch. Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges bei **nicht-unternehmerischen Bereichen** gibt die MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen Auskunft.

Erfolgt die Entschädigung für die Validierung eines Blockes in Form einer **Transaktionsgebühr**, welche vom Versender resp. von den Versendern für eine bestimmte Transaktion über das Netzwerk an den Validierer bezahlt wird, liegt hingegen ein grundsätzlich steuerbares Leistungsverhältnis zwischen dem Versender und dem Validierer vor. Das Validieren einer Transaktion für einen Leistungsempfänger im Inland unterliegt als elektronische Dienstleistung der Steuer zum Normalsatz (Art. 18 Abs. 1 MWSTG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 MWSTG). Sofern für die Validierungsleistung nebst der bezahlten Transaktionsgebühr auch ein Block-Reward generiert wird, hat dies keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug (Art. 33 Abs. 1 MWSTG).

Beim **Pool-Mining** schliesst sich der einzelne Miner einem Mining-Pool an und beauftragt diesen, das Mining zu betreiben. Der Miner stellt dabei seine Rechenleistung dem Mining-Pool zur Verfügung, wofür er (mit durch den Mining-Pool geschaffenen Einheiten bestimmter Kryptocoins/-token) entschädigt wird. Der Mining-Pool betreibt dabei die Mining-Software und erbringt regelmässig zusätzliche Serviceleistungen. Zwischen dem einzelnen Miner und dem Mining-Pool liegen steuerlich relevante Leistungen vor, deren Ort nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG bestimmt wird.

Beim **Pool-Staking** können sich die Inhaber von Staking-Kryptocoins/-token durch das Überlassen ihres Stakes einem Staking-Pool anschliessen, wofür sie i.d.R. mit einem Anteil der durch das Staking eingenommenen Transaktionsgebühr entschädigt werden. Der Staking-Pool betreibt dabei die Staking-Software. Zwischen dem Staking-Pool und dem einzelnen Teilnehmer liegen steuerlich relevante Leistungen vor. Der Ort dieser Dienstleistungen richtet sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG.

Bei der **Betreuung von Knotenpunkten** (z.B. sog. Masternodes) im Auftrag eines Dritten (z.B. Cloud-Mining) handelt es sich grundsätzlich um eine steuerlich relevante Dienstleistung (Ortsbestimmung nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG).

2.7.4 Tauschverhältnisse und Leistungen an Zahlungs statt

Sowohl bei **Tauschverhältnissen** als auch bei **Leistungen an Zahlungs statt** (Eintauschgeschäfte) liegen zwei separate Leistungsverhältnisse vor. Beide beteiligten Parteien erbringen somit je eine eigene Leistung und müssen diese versteuern, sofern die Voraussetzungen für die subjektive und objektive Steuerpflicht gegeben sind.

Praxispräzisierungen (betreffend Gültigkeit; ☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

2.7.5 Sacheinlagen

Eine Sacheinlage (Einlage von Vermögenswerten wie Wertpapieren, Fahrzeugen, Liegenschaften, Patenten usw.) in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ist im Gegensatz zu einer Bareinlage (Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG) aus Sicht des steuerpflichtigen Einlegers oder der steuerpflichtigen Einlegerin eine **entgeltliche und steuerbare Leistung**, sofern die Übertragung nicht von der Steuer ausgenommen ist (Option nach Art. 22 MWSTG vorbehalten).
Bemessungsgrundlage ist der Anrechnungswert (Bilanz) der Einlage bei der übernehmenden Gesellschaft. Unter eng verbundenen Personen (Art. 3 Bst. h MWSTG) ist der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde, massgebend (Art. 24 Abs. 2 MWSTG), sofern nicht das Meldeverfahren angewendet wird.

Die Ausgabe oder Einräumung von Beteiligungsrechten hat keine Mehrwertsteuerfolgen für die übernehmende Gesellschaft.

Sind die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt, ist bei Sacheinlagen das **Meldeverfahren** obligatorisch anzuwenden (Art. 38 Abs. 1 MWSTG). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, kann das Meldeverfahren auf Gesuch hin freiwillig angewendet werden, sofern ein gewichtiges Interesse bejaht wird (Art. 38 Abs. 2 MWSTG i. V. m. Art. 104 MWSTV).

☞ Weitere Informationen können der MWST-Info Meldeverfahren entnommen werden.

Bei einer Sacheinlage durch eine nicht steuerpflichtige Person darf das Meldeverfahren nicht angewendet werden. Die steuerpflichtige übernehmende Gesellschaft kann die **fiktive Vorsteuer** auf dem bilanzierten Anrechnungswert abziehen, sofern die weiteren Voraussetzungen von Artikel 28a MWSTG erfüllt sind (☞ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen). Bei steuerneutralen Umstrukturierungen (Übernahme zu Einkommens- oder Gewinnsteuerwerten) kann die fiktive Vorsteuer alternativ auf dem Zeitwert gemäss Artikel 32 Absatz 2 MWSTG geltend gemacht werden.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 20.01.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

3 Nicht-Entgelte - Abgrenzung zum Leistungsverhältnis

3.1 Grundsatz

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

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

3.2 Subventionen beziehungsweise Spezialfälle von Subventionen

(Art. 18 Abs. 2 Bst. a - c MWSTG; Art. 29 MWSTV)

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

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

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

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

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

3.3 Spenden

(Art. 18 Abs. 2 Bst. d MWSTG)

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

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

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

3.4 Einlagen in Unternehmen wie zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte

(Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG)

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

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

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

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

☞ Sacheinlagen fallen nicht unter Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe e MWSTG. Es handelt sich dabei um entgeltliche Leistungen. Ausführungen zu diesem Thema finden sich in der Ziffer 2.7.5.

Erstmalige Praxisfestlegung infolge der Beurteilung neuer Sachverhalte
(Publikationsdatum: 20.01.2023; vgl. betreffend zeitliche Wirkung ☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

3.5 Dividenden und andere Gewinnanteile

(Art. 18 Abs. 2 Bst. f MWSTG)

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

3.6 Kostenausgleichszahlungen

(Art. 18 Abs. 2 Bst. g MWSTG)

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

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

3.7 Pfandgelder

(Art. 18 Abs. 2 Bst. h MWSTG)

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

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

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

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

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

3.8 Schadenersatz, Genugtuung und dergleichen

(Art. 18 Abs. 2 Bst. i MWSTG)

3.8.1 Grundsatz

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

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

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

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

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

Auf die Form der Entschädigung kommt es nicht an. Der Schadenersatz kann sowohl in Form von Geld als auch in Form von Naturalleistungen (z. B. Reparatur des beschädigten Gegenstandes durch den Schädiger) erbracht werden. Ebensowenig spielt es eine Rolle, ob der Schadenersatz gerichtlich zugesprochen oder im Rahmen einer aussergerichtlichen Einigung festgesetzt wird.

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

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

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

Beispiel 1
Der Mieter eines Fahrzeuges muss dem Vermieter am Ende der Mietdauer eine Entschädigung für die am Sitzpolster verursachte Beschädigung bezahlen. Der Mieter schuldet die Entschädigung, weil er die ihm vertraglich auferlegte Sorgfaltspflicht verletzt hat. Ein Leistungsverhältnis liegt nicht vor. Es handelt sich um Schadenersatz, der vom steuerpflichtigen Autovermieter nicht zu versteuern ist. Das Mietentgelt hingegen ist zum Normalsatz zu versteuern.

Beispiel 2
A gleitet beim Passieren eines Sportgeschäfts auf einer Eisschicht aus, die sich infolge der winterlichen Witterung durch vom Dach heruntertropfendes Wasser bildete. Unter Berufung auf die Haftung des Werkeigentümers nach Artikel 58 OR spricht ihm das zuständige Gericht einen Schadenersatz zulasten des Ladenbesitzers/Werkeigentümers zu. Es handelt sich um Schadenersatz im mehrwertsteuerlichen Sinn.

Beispiel 3
B ist Inhaber eines Coiffeursalons. Er vereinbart mit seinen Angestellten ein Konkurrenzverbot. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ist es den Angestellten während fünf Jahren untersagt, im Umkreis von 10 Kilometern einen eigenen Salon zu eröffnen. Bei ihrer Kündigung teilt Coiffeuse A dem B mit, dass sie in der 8 Kilometer entfernten Ortschaft einen eigenen Coiffeursalon eröffnen werde. B erklärt sich gegen Entrichtung von 10‘000 Franken damit einverstanden. Die 10‘000 Franken sind bei B als steuerbares Entgelt zum Normalsatz zu versteuern. Anders wäre dieser Fall zu beurteilen, wenn die Parteien eine Konventionalstrafe für den Fall der Verletzung des Konkurrenzverbotes vereinbart hätten (☞ Ziff. 3.8.2.2).

Beispiel 4
Der Mieter eines Grundstücks oder Grundstückteils erklärt sich gegen Entrichtung eines vereinbarten Betrages seitens des Vermieters bereit, das Mietobjekt vor der vertraglich vereinbarten Kündigungsfrist zu verlassen. Hier handelt es sich nicht um Schadenersatz, denn die Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung des Mietvertrags stellt eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne dar. Die vorzeitige Auflösung des Mietvertrages ist aus der Sicht des Vermieters (Leistungsempfänger) ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Wert. Der steuerpflichtige Mieter (Leistungserbringer) hat den dafür erhaltenen Betrag zu versteuern.

Beispiel 5
Der Eigentümer lässt seine Liegenschaft renovieren. In der Liegenschaft befindet sich ein Restaurant, das er verpachtet hat. Während der Renovationsarbeiten muss das Restaurant seinen Betrieb vorübergehend einstellen. Der entgangene Umsatz wird ihm vom Eigentümer der Liegenschaft vergütet. Hierbei handelt es sich um Schadenersatz.

3.8.2 Besondere Fälle

3.8.2.1 Reugeld (Art. 158 Abs. 3 OR), Einräumung eines Rücktrittrechts

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

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

Beispiel 1
Eine steuerpflichtige Person hat bei einem Handelsunternehmen eine Maschine bestellt. Da sie vom Vertrag zurücktritt, muss sie dem Handelsunternehmen das vereinbarte Reugeld zahlen. Das Handelsunternehmen muss diese Entschädigung als Schadenersatz nicht versteuern.

Beispiel 2
Pauschale, in den allgemeinen Geschäftsbedingungen vorgesehene Stornogebühren, die ein Kunde dem Reiseunternehmen bezahlen muss, weil er die bestellte Pauschalreise nicht antritt, gelten nicht als Entgelt für eine Leistung des Reisebüros. Es handelt sich um eine nicht steuerbare Annullierungsentschädigung („no show"-Zahlung) und somit um Schadenersatz.

Beispiel 3
Ein Grundstück wurde mit einer Architekturverpflichtung ohne Vereinbarung eines Reugeldes gekauft. Gegen Entrichtung eines bestimmten Betrages verzichtet der Architekt nachträglich auf seinen Anspruch, das Bauprojekt auszuführen. Die Entschädigung ist zum Normalsatz steuerbar.

3.8.2.2 Konventionalstrafe

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

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

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

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

Beispiel 1
Ein Treuhandunternehmen stellt fest, dass ein ehemaliger Angestellter das ihm auferlegte Konkurrenzverbot verletzt hat, indem er sich selbstständig gemacht und in der Nähe ein eigenes Treuhandbüro eröffnet hat. Es verlangt von ihm die Entrichtung der seinerzeit vereinbarten Konventionalstrafe. Da die Konventionalstrafe an die Stelle der Erfüllung der vertraglichen Leistung (Nicht-Konkurrenzierung) beziehungsweise an die Stelle des für die Nichterfüllung geschuldeten Schadenersatzes tritt, gilt die Zahlung der Konventionalstrafe als Schadenersatz.

Beispiel 2
Ein Maschinenhersteller stellt dem Besteller mit einer Konventionalstrafe sicher, die bestellte Anlage funktionsfähig und termingerecht zu liefern. Die Anlage ist jedoch am vereinbarten Termin nicht einsatzfähig und kann erst nach einer Nachbesserung durch den Hersteller mit mehrtätiger Verspätung in Betrieb genommen werden. Vereinbarungsgemäss bezahlt der Maschinenhersteller dem Besteller eine Konventionalstrafe. Der Maschinenhersteller kann die Konventionalstrafe (Nichteinhalten der Erfüllungszeit) als Entgeltsminderung von seinem ursprünglich zu versteuernden Entgelt abziehen. Der Besteller der Anlage wiederum hat seinen Vorsteuerabzug entsprechend um den Betrag der Konventionalstrafe zu reduzieren.

3.8.2.3 Betreibungs- und Konkurskosten, Parteientschädigung, Mahnspesen und Verzugszinsen

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

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

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

3.8.2.4 Entschädigungen aufgrund von Versicherungsverträgen

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

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

Wenn im Zuge einer Schadenregulierung der Versicherungsnehmer (Geschädigter) einen beschädigten Gegenstand dem Versicherer überlässt und dieser dafür dem Versicherungsnehmer in der Entschädigungsvereinbarung den Restwert (zumeist Wrackwert) anrechnet, muss der Versicherungsnehmer diesen Betrag versteuern, da es sich dabei um Entgelt für eine steuerbare Lieferung handelt.

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

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

3.9 Unselbstständig ausgeübte Tätigkeiten

(Art. 18 Abs. 2 Bst. j MWSTG)

Tätigkeiten von Verwaltungsräten, Stiftungsräten oder ähnlichen Funktionsträgern gelten grundsätzlich als unselbstständige Erwerbstätigkeiten, ausser wenn das Honorar direkt dem Unternehmen, bei dem der Funktionsträger angestellt ist, ausbezahlt wird.

3.10 Erstattungen, Beiträge und Beihilfen für Lieferungen von Gegenständen, die direkt ins Ausland befördert oder versendet werden

(Art. 18 Abs. 2 Bst. k MWSTG)

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

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

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

Als hoheitliche Tätigkeit gilt die Tätigkeit eines Gemeinwesens, die nicht unternehmerischer Natur ist, namentlich nicht marktfähig ist und nicht im Wettbewerb mit Tätigkeiten privater Anbieter steht (Art. 3 Bst. g MWSTG). Da nur die unternehmerische Tätigkeit der MWST unterliegt (zu den unternehmerischen Leistungen des Gemeinwesens vgl. Art. 14 MWSTV), sind hoheitliche Leistungen ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug nicht steuerbar.

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

3.12 Weiterleitung von Nicht-Entgelten

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

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

3.13 Lenkungsabgaben und Lenkungssteuern

Werden die Erträge aus einer Lenkungsabgabe (bzw. Lenkungssteuer) an die Bevölkerung, Unternehmen usw. **verteilt** oder erfolgt eine **Befreiung** von der Abgabepflicht (bzw. **Rückerstattung** der Abgabe), ist im Einzelfall aufgrund der gesetzlichen Kriterien beziehungsweise der Praxis der ESTV (☞ MWST-Info Subventionen und Spenden) zu entscheiden, ob es sich bei dieser Zahlung beziehungsweise bei diesem geldwerten Vorteil um eine Subvention nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG (Kürzung des Vorsteuerabzuges nach Art. 33 Abs. 2 MWSTG; ☞ MWST-Info Subventionen und Spenden) oder um ein Nicht-Entgelt handelt, welches nicht zu einer Kürzung des Vorsteuerabzuges führt (Art. 33 Abs. 1 MWSTG):

- Werden die Abgabenerträge nach dem Giesskannenprinzip und ohne Zweck- und Verhaltensbindung (voraussetzungslos) verteilt, liegt **keine Subvention** gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Es ist keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen.
- Erfolgt die Befreiung von der Abgabepflicht (bzw. Rückerstattung der Abgabe), weil der Lenkungszweck keine steuerliche Belastung verlangt oder weil die Abgabepflichtigen ihr Verhalten „freiwillig“ ändern, liegt **keine Subvention** gemäss Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Es ist keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen.
- Bezweckt hingegen die Verteilung der Abgabeerträge oder Befreiung von der Abgabepflicht (bzw. Rückerstattung der Abgabe) die Förderung oder Erhaltung einer bestimmten Tätigkeit im öffentlichen Interesse, so liegt eine **Subvention** nach Artikel 18 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG vor. Es ist grundsätzlich eine Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Bei den folgenden Zahlungen und geldwerten Vorteilen handelt es sich um **Subventionen**, deren Erhalt zu einer **Kürzung des Vorsteuerabzuges** führt beziehungsweise führen kann (nicht abschliessende Aufzählung):

- Die Verwendung der Erträge aus der CO_2-Abgabe zur Finanzierung von Massnahmen zur Verminderung der CO_2-Emissionen bei Gebäuden (Art. 34 CO_2-Gesetz und Art. 104 ff. der Verordnung vom 30. November 2012 über die Reduktion der CO_2-Emissionen [CO_2-Verordnung]);
- die Gewährung von Bürgschaften durch das UVEK zur Förderung von Technologien zur Verminderung der Treibhausgase, welche mit Mitteln aus dem Technologiefonds - geäufnet mit Erträgen aus der CO_2-Abgabe - finanziert werden (Art. 35 CO_2-Gesetz und Art. 114 ff. CO_2-Verordnung). Eine Vorsteuerkürzung ist erst im Zeitpunkt zu berechnen, in dem die Bürgschaft in Anspruch genommen wird.

Bei den folgenden Zahlungen und geldwerten Vorteilen handelt es sich um **Nicht-Entgelte** beziehungsweise **Zuwendungen**, deren Erhalt **keine Kürzung des Vorsteuerabzuges** zur Folge hat (nicht abschliessende Aufzählung):

- Die Rückerstattung der LSVA im so genannten Vor- und Nachlauf des Schienentransports (Art. 8 der Verordnung vom 6. März 2000 über eine leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe [SVAV; SR 641.811]; ☞ MWST-Branchen-Info Transportwesen);
- Befreiung von der VOC-Abgabepflicht (Art. 35a Abs. 3, 4 und 5 USG i.V.m. Art. 8 ff. der Verordnung vom 12. November 1997 über die Lenkungsabgabe auf flüchtigen organischen Verbindungen [VOCV; SR 814.018]) beziehungsweise Rückerstattung der VOC-Abgabe (Art. 35c Abs. 2 USG i.V.m. Art. 18 ff. VOCV);
- Befreiung von der Abgabe auf Heizöl „Extraleicht“ und schwefelhaltigen Treibstoffen (Art. 35b Abs. 2 USG und 35b^{bis} Abs. 2 USG);
- Verteilung des Ertrages aus der VOC-Abgabe an die Bevölkerung (Art. 23 ff. VOCV);
- Verteilung der Erträge aus der CO_2-Abgabe an die Bevölkerung und Wirtschaft (Art. 36 CO_2-Gesetz und Art. 119 ff. CO_2-Verordnung);
- Rückerstattung der CO_2-Abgabe nach Artikel 17, 25 und 31 CO_2-Gesetz;
- Verteilung der Erträge der Abgabe auf Heizöl „Extraleicht“ und schwefelhaltigen Treibstoffen an die Bevölkerung (Art. 35b Abs. 5 USG);
- Ausschüttungen aus dem Stromsparfonds Basel an Bevölkerung und Unternehmen (Energiegesetz des Kantons Basel-Stadt vom 9. September 1998 und kantonale Verordnung vom 11. Mai 1999 zur Lenkungsabgabe und zum Strompreis-Bonus).

4 Mehrheit von Leistungen

(Art. 19 MWSTG)

4.1 Grundsatz der selbstständigen Behandlung von unabhängigen Leistungen

(Art. 19 Abs. 1 MWSTG)

Grundsätzlich werden voneinander unabhängige Leistungen mehrwertsteuerrechtlich selbstständig behandelt.

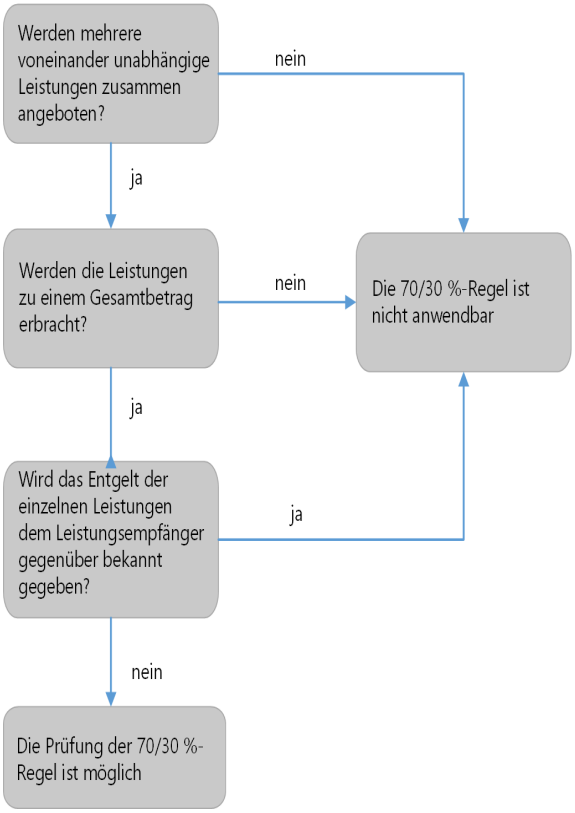
Beispiel
Beim Kauf einer Rose beim Floristen handelt es sich um eine einzelne steuerbare Leistung. Wird zu dieser Rose noch eine Glückwunschkarte gekauft, erhält der Konsument mehrere einzelne Leistungen (die Rose und die Karte). Obwohl der Verkauf zeitlich zusammenfällt, handelt es sich um zwei unabhängige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

4.2 Verbundene oder kombinierte voneinander unabhängige Leistungen

4.2.1 Sachgesamtheiten und Leistungskombinationen

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

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


Werden mehrere voneinander unabhängige Leistungen zusammen angeboten?
nein
ja
Werden die Leistungen zu einem Gesamtbetrag erbracht?
nein
Die 70/30 %-Regel ist nicht anwendbar
ja
Wird das Entgelt der einzelnen Leistungen dem Leistungsempfänger gegenüber bekannt gegeben?
ja
nein
Die Prüfung der 70/30 %-Regel ist möglich

Die 70/30 %-Regel ist auch dann anwendbar, wenn **mehrere mehrwertsteuerlich gleichartige Leistungen zusammengerechnet** wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen.

Um **mehrwertsteuerlich gleichartige** Leistungen handelt es sich bei:

- Mehreren von der Steuer ausgenommenen Leistungen (z.B. kulturelle Leistungen und Bildungsleistungen);
- mehreren von der Steuer befreiten Leistungen (z.B. grenzüberschreitender Flug [Madrid-Zürich] und Lieferungen ins Ausland);
- mehreren demselben Steuersatz unterliegenden Leistungen (z.B. Lieferungen von Blumen und Lebensmitteln), oder
- mehreren Leistungen mit Leistungsort im Inland oder im Ausland.

Die wertmässige Aufteilung der verschiedenen voneinander unabhängigen Leistungen ist mit geeigneten Aufzeichnungen zu dokumentieren.

Der Leistungserbringer darf, damit ein Gesamtentgelt vorliegt und die 70/30 %-Regel anwendbar ist, dem Leistungsempfänger auf Preisschildern, in Offerten, Verträgen oder sonstigen Dokumenten das Entgelt der einzelnen Leistungen nicht bekannt geben. Die allgemeine Bekanntgabe des Preises einzelner Leistungen (z.B. im Internet oder durch Anschrift im Laden) ist dann unschädlich, wenn die Leistungskombination als unveränderliches Gesamtpaket zu einem Gesamtpreis (d.h. ohne Angabe der Einzelpreise in der Offerte, im Vertrag usw.) angeboten wird und der Kunde weder einzelne Leistungen aus dem Gesamtpaket auswählen noch die Zusammensetzung der einzelnen Leistungen der Leistungskombination verändern kann.

Wird im nachfolgenden Text von „Leistungskombinationen“ gesprochen, so sind damit ebenfalls die Sachgesamtheiten gemeint.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.1 Grundsätzliches zur Anwendung der 70/30 %-Regel

Die 70/30 %-Regel **kann** sowohl zur Bestimmung des Leistungsortes (Art. 32 MWSTV) als auch zur Bestimmung des Steuersatzes (Art. 19 Abs. 2 MWSTG) angewendet werden.

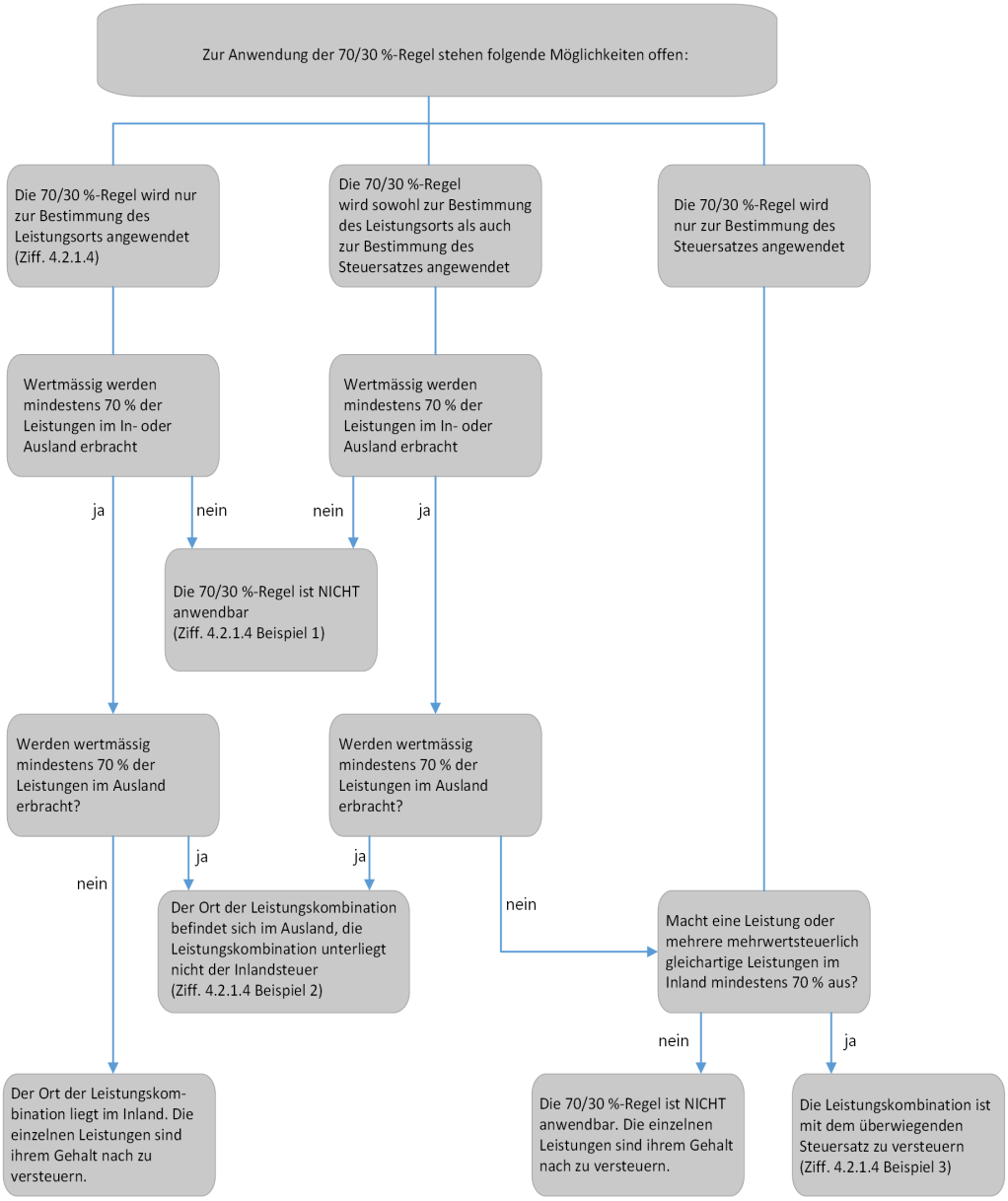
Erbringt die steuerpflichtige Person eine Mehrheit von Leistungen und werden diese Leistungen teilweise im Inland und teilweise im Ausland erbracht, stehen ihr für die Anwendung der 70/30 %-Regel somit mehrere Möglichkeiten offen:

a) Die 70/30 %-Regel wird ausschliesslich auf die im Inland erbrachten Leistungen und damit zur Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes angewendet (☞ Ziff. 4.2.1.3);
b) Die 70/30 %-Regel wird nur für die Bestimmung des Ortes angewendet (☞ Ziff. 4.2.1.4);
c) Die 70/30 %-Regel wird sowohl zur Bestimmung des Ortes als auch zur Festlegung des Steuersatzes angewendet (☞ Ziff. 4.2.1.4).

Werden bei Leistungskombinationen wertmässig mindestens 70 % der Leistungen im Ausland erbracht, so gelten bei Anwendung der 70/30 %-Regel auch die im Inland erbrachten Leistungen als im Ausland erbracht.

Werden bei Leistungskombinationen wertmässig mindestens 70 % der Leistungen im Inland erbracht, so gelten bei Anwendung der 70/30 %-Regel auch die im Ausland erbrachten Leistungen als im Inland erbracht.

Wählt die steuerpflichtige Person die Möglichkeit unter Buchstabe c, ist zuerst der Ort der Leistungskombination zu bestimmen, bevor der anwendbare Steuersatz ermittelt wird.



Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.2 Bestimmung des Leistungsortes bei Leistungskombinationen

Für die Bestimmung, ob der Ort der Leistung bei Leistungskombinationen im In- oder Ausland liegt, ist Artikel 19 Absatz 2 MWSTG (70/30 %-Regel) sinngemäss anwendbar (Art. 32 MWSTV).

Liegen mehrere Leistungen im Inland vor, sind die Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.3 zu beachten. Liegen mehrere Leistungen im In- und im Ausland vor, sind die Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.4 zu beachten.

Auf **eine** einzelne, selbständige Leistung, deren Leistungsort sowohl im Inland als auch im Ausland liegt, ist die 70/30 %-Regel **nicht** anwendbar.

Beispiel 1
*Taxiunternehmer X mit Sitz in Feldkirch (AT) bringt täglich mehrere Fahrgäste von Österreich an den Flughafen Zürich-Kloten. Der Anteil der in der Schweiz gefahrenen Kilometer beträgt im Verhältnis der gesamten gefahrenen Kilometer pro Auftrag jeweils weniger als 30 %. Gemäss Artikel 8 Absatz 2 Buchstabe e MWSTG weist diese Taxifahrt einen anteilmässigen Leistungsort im Ausland und einen anteilmässigen Leistungsort im Inland auf. Es handelt sich jedoch nur um **eine einzige Leistung** (Personenbeförderung) und nicht um eine Leistungskombination. Somit ist die Anwendung der 70/30 %-Regel ausgeschlossen.*

Beispiel 2
Das Skiabonnement „International“ berechtigt zur Nutzung der Bergbahnen und Skilifte im In- und grenznahen Ausland. Bei einem Abonnement liegt eine einzelne Leistung und keine Mehrheit von voneinander unabhängigen Leistungen vor. Die Anwendung der 70/30 %-Regel ist ausgeschlossen.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.3 Bestimmung des Steuersatzes bei voneinander unabhängigen Leistungen, welche ausschliesslich im Inland erbracht werden

(Art. 19 Abs. 2 MWSTG)

Die einheitliche Behandlung nach der überwiegenden Leistung bedeutet, dass der massgebende Steuersatz der überwiegenden Leistung auf sämtliche Leistungen der Leistungskombination anzuwenden ist.

Ist beispielsweise die überwiegende Leistung von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 MWSTG), gilt die Steuerausnahme für die ganze Leistungskombination, da sämtliche Leistungen im Inland erbracht werden. In diesem Fall besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (Art. 29 Abs. 1 MWSTG), soweit nicht optiert wird (Art. 22 MWSTG).

Die 70/30 %-Regel ist auch dann anwendbar, wenn **mehrere mehrwertsteuerlich gleichartige Leistungen zusammengerechnet** wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen.

Eine **einheitliche Behandlung** ist nicht möglich, falls keine Leistung beziehungsweise keine gleichartigen Leistungen mindestens 70 % vom Gesamtentgelt ausmachen. Die einzelnen Leistungen sind gegenüber dem Leistungsempfänger separat zum anzuwendenden Steuersatz in Rechnung zu stellen und gegenüber der ESTV abzurechnen.

Eine **pauschale Fakturierung** (Fakturierung zu einem Gesamtentgelt) ist unter folgenden Voraussetzungen dennoch möglich:

- Gegenüber dem Leistungsempfänger erfolgt in der Rechnung oder in anderen Dokumenten kein Hinweis auf die MWST;
- die Beträge der einzelnen, der ESTV gegenüber separat abzurechnenden Leistungen lassen sich aufgrund geeigneter Aufzeichnungen ermitteln.

In diesem Fall sind die einzelnen selbständigen Leistungen gegenüber der ESTV je für sich abzurechnen. Dies bedeutet, dass die steuerbaren Leistungen zum anwendbaren Steuersatz (Normalsatz, Sondersatz oder reduzierter Steuersatz) zu versteuern, von der Steuer ausgenommene Leistungen beziehungsweise von der Steuer befreite Leistungen hingegen nicht zu versteuern sind. Zu beachten ist, dass der **Vorsteuerabzug im Umfang der von der Steuer ausgenommenen Leistungen nicht möglich** ist (Art. 29 Abs. 1 MWSTG).

Werden von der Steuer ausgenommene Leistungen, für welche nicht optiert werden kann (Art. 22 Abs. 2 MWSTG, ☞ Ziff. 6.1), mit steuerbaren Leistungen kombiniert, so ist die 70/30 %-Regel **nicht** anwendbar, falls die steuerbaren Leistungen wertmässig mindestens 70 % ausmachen.

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

Steuerpflichtige Personen, welche die Steuer mittels Saldo- oder Pauschalsteuersatzmethode abrechnen, beachten bitte die Ausführungen zur Anwendung der 70/30 %-Regel in der MWST-Info Saldosteuersätze.

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 5 Mittagessen enthalten.

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

Normalsatz 7,7 %:			
Verpflegung	*CHF*	*350*	
Leistungen zu 7,7 %	***CHF***	***350***	***18,9 %***
von der Steuer ausgenommene Leistungen:			
Schulung bzw. EDV-Kurs (inkl. Lehrbücher)	*CHF*	*1'500*	
ausgenommene Leistungen	***CHF***	***1'500***	***81,1 %***
Total EDV-Kurs		***1'850***	***100,0 %***

Die 70/30 %-Regel kann angewendet werden, wenn die mehrwertsteuerlich gleichartigen Leistungen wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen. Vorliegend macht die von der Steuer ausgenommene Schulungsleistung (inkl. Lehrbücher) 81,1 % des Gesamtentgelts aus, weshalb die ganze Leistungskombination als von der Steuer ausgenommen behandelt werden kann. Die Lehrbücher gelten als Nebenleistungen zur Schulung und teilen deshalb deren steuerliches Schicksal (☞ Ziff. 4.2.3).

Beispiel 2

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

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

Sondersatz 3,7 %:			
Übernachtung inkl. Frühstück	*CHF*	*400*	
Leistungen zu 3,7 %	***CHF***	***400***	***48,6 %***
Normalsatz 7,7 %:			
Bahnfahrt 1. Klasse	*CHF*	*264*	
Leistungen zu 7,7 %	***CHF***	***264***	***32,0 %***
Von der Steuer ausgenommene Leistungen:			
Konzerteintritt (nicht optiert)	*CHF*	*160*	
Ausgenommene Leistungen	***CHF***	***160***	***19,4 %***
Pauschalpreis Kulturwochenende		***824***	***100,0 %***

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

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

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.4 Bestimmung des Leistungsortes bei voneinander unabhängigen Leistungen, welche sowohl im In- als auch im Ausland erbracht werden

(Art. 19 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 32 MWSTV)

Bei der Bestimmung des Leistungsortes ist zuerst für jede Leistung der In- und Auslandanteil des Gesamtentgelts zu bestimmen. Danach sind alle einzelnen Inland- und alle einzelnen Auslandanteile je zu einem Total zusammenzufassen. Abschliessend sind die jeweiligen Totale mit dem Gesamtbetrag (d.h. Gesamtentgelt) ins Verhältnis zu setzen.

Sind in der Leistungskombination allfällige Leistungen des internationalen Luft-, Eisenbahn- oder Busverkehrs enthalten, die nach den Artikeln 41 - 43 MWSTV von der Steuer befreit sind, ist nach der Ermittlung des in- und ausländischen Streckenanteils der jeweils darauf entfallende Betrag festzusetzen.

Macht das Total der Inland- oder Auslandanteile mindestens 70 % des Gesamtbetrags aus, befindet sich der Ort der Leistungskombination entsprechend dieses Totals entweder im Inland oder im Ausland.

Befindet sich der Ort der Leistungskombination im Ausland, unterliegt die Leistungskombination nicht der Inlandsteuer. Das Vorsteuerabzugsrecht bestimmt sich nach den Artikeln 28 ff. MWSTG bzw. der Anspruch auf Vergütung der MWST nach den Artikeln 151 ff. MWSTV.

Befindet sich der Ort der Leistungskombination im Inland, kann die steuerpflichtige Person in einem zweiten Schritt die 70/30 %-Regel auch zur Bestimmung des massgebenden Steuersatzes anwenden. Falls einzelne oder mehrere gleichartige Leistungen nicht mehr als 70 % ausmachen, kann die 70/30 %-Regel zur Satzbestimmung nicht angewendet werden. Die einzelnen Leistungen sind zu dem auf sie anwendbaren Steuersatz abzurechnen. Da sich der Ort der Leistungskombination im Inland befindet, sind auch die in der Berechnung zum Auslandanteil gezählten Leistungen zum jeweiligen im Inland anwendbaren MWST-Satz zu versteuern.

Will der Leistungserbringer die 70/30 %-Regel für die Bestimmung des Ortes nicht anwenden, hat er trotzdem die Möglichkeit, für den im Inland erbrachten Anteil der Leistungskombination die 70/30 %-Regel zur Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes anzuwenden.

Beispiel 1

Ein deutscher Luxus-Carunternehmer bietet ein Pauschalangebot im Wert von insgesamt 2‘150 Franken mit folgenden Einzelleistungen an: Fahrt von Köln (DE) nach Davos. Die Fahrstrecke beträgt 690 km, wovon 9 % in der Schweiz liegen. Der Fahrpreisanteil beträgt 300 Franken. Im Pauschalangebot sind ausserdem vier Übernachtungen im Ausland zum Gesamtpreis von 400 Franken, sieben Übernachtungen inkl. Frühstück in Davos für insgesamt 1‘150 Franken und ein Skiabonnement für fünf Tage im Betrag von 300 Franken enthalten.

Die Zuordnung zum Inland- oder Auslandanteil bemisst sich wie folgt:

Auslandanteil:			
Personenbeförderung (91 % bzw. 628 km)	*CHF*	*273*	*(91 % von CHF 300)*
Übernachtungen im Ausland	*CHF*	*400*	
Leistungen im Ausland erbracht	***CHF***	***673***	***31,3 %***
Inlandanteil:			
Personenbeförderung (9 % bzw. 62 km)	*CHF*	*27*	*(9 % von CHF 300)*
Übernachtungen im Inland (inkl. Frühstück)	*CHF*	*1'150*	
Skiabonnement	*CHF*	*300*	
Leistungen im Inland erbracht	***CHF***	***1'477***	***68,7 %***

Da weder der Inland- noch der Auslandanteil wertmässig mindestens 70 % des Gesamtentgelts ausmachen, kann die 70/30 %-Regel zur Bestimmung des Leistungsortes nicht angewendet werden. Die steuerpflichtige Person hat jedoch die Möglichkeit, für den im Inland erbrachten Anteil der Leistungskombination die 70/30 %-Regel zur Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes anzuwenden. In diesem Fall können die gesamten im Inland erbrachten Leistungen (Inlandanteil) zum Sondersatz von 3,7 % abgerechnet werden, da die Übernachtungen im Inland 77,86 % ausmachen. Wendet die steuerpflichtige Person die 70/30 %-Regel zur Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes nicht an, sind die Leistungen einzeln, ihrer mehrwertsteuerlichen Qualifikation entsprechend, zu versteuern. Da die Fahrstrecke im Ausland insgesamt 91 % der gesamten Personenbeförderungsleistung ausmacht, ist der Inlandanteil gemäss Artikel 43 Absatz 1 Buchstabe a MWSTV von der Steuer befreit. Die Übernachtungen im Inland sind zum Sondersatz von 3.7 % und das Skiabonnement zum Normalsatz von 7,7 % zu versteuern.

Dem Leistungsempfänger kann das Package dennoch pauschal in Rechnung gestellt werden; es darf allerdings in Rechnungen oder ähnlichen Dokumenten kein Hinweis auf die MWST erfolgen. Zudem müssen geeignete Aufzeichnungen (z.B. interne Kalkulationen) vorhanden sein, welche die Richtigkeit der vorgenommenen Steuersatzaufteilung belegen.

Beispiel 2
Das Hotel Seeblick in Romanshorn bietet ein Erlebniswochenende für zwei Personen zum Pauschalpreis von 1‘750 Franken an. Im Arrangement enthalten sind:

- *Zwei Übernachtungen (inkl. Halbpension),*
- *eine Schifffahrt von Romanshorn nach Friedrichshafen (DE) und zurück,*
- *in Friedrichshafen der Eintritt ins Zeppelinmuseum inkl. Führung und Stehlunch im museumeigenen Restaurant, sowie*
- *ein einstündiger Zeppelinflug über deutschem Staatsgebiet.*

Gemäss Artikel 5a MWSTV gelten Beförderungsleistungen von Personen mit Schiffen auf dem Bodensee als im Ausland erbracht.

Die Zuordnung zum Inland- oder Auslandanteil bemisst sich wie folgt:

Auslandanteil:			
Schifffahrt	*CHF*	*40*	
Eintritt ins Museum inkl. Führung und Verpflegung	*CHF*	*70*	
Zeppelinrundflug	*CHF*	*1'140*	
Leistungen im Ausland erbracht	***CHF***	***1'250***	***71,4 %***
Inlandanteil:			
Übernachtungen inkl. Halbpension	*CHF*	*500*	
Leistungen im Inland erbracht	***CHF***	***500***	***28,6 %***
Arrangementpreis		***1'750***	***100,0 %***

Die im Arrangement enthaltenen im Ausland erbrachten Leistungen machen wertmässig mehr als 70 % des Gesamtentgelts aus. Somit befindet sich der Ort sämtlicher erbrachten Leistungen (auch die inländischen Übernachtungskosten) in Anwendung der 70/30 %-Regel im Ausland. Das Pauschalarrangement „Erlebniswochenende“ unterliegt damit nicht der Inlandsteuer(dementsprechend ist auch die interne Aufteilung des Packages unerheblich). Die in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern auf den Aufwendungen berechtigen, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, zum Vorsteuerabzug.

Beispiel 3
Das Hotel Seeblick in Romanshorn bietet ein Wochenende für zwei Personen zum Pauschalpreis von 1‘050 Franken an. Im Arrangement enthalten sind:

- *Zwei Übernachtungen in der Panoramasuite (inkl. Halbpension),*
- *eine Schifffahrt von Romanshorn nach Friedrichshafen (DE) und zurück,*
- *der Eintritt ins Zeppelinmuseum inkl. Führung und Verpflegung, sowie*
- *eine Stadtführung in Friedrichshafen.*

Gemäss Artikel 5a MWSTV gelten Beförderungsleistungen von Personen mit Schiffen auf dem Bodensee als im Ausland erbracht.

1. Schritt (Bestimmung des Leistungsorts):
Die Zuordnung zum Inland- oder Auslandanteil bemisst sich wie folgt:

Auslandanteil:			
Schifffahrt	*CHF*	*40*	
Eintritt ins Museum	*CHF*	*20*	
Führung und Verpflegung im Museum	*CHF*	*50*	
Stadtführung	*CHF*	*60*	
Leistungen im Ausland erbracht	***CHF***	***170***	***16,2 %***
Inlandanteil:			
Übernachtungen inkl. Halbpension	*CHF*	*880*	
Leistungen im Inland erbracht	***CHF***	***880***	***83,8 %***
Arrangementpreis		***1'050***	***100,0 %***

Die im Arrangement enthaltenen im Inland erbrachten Leistungen machen wertmässig mehr als 70 % des Gesamtentgelts aus. Somit befindet sich in Anwendung der 70/30 %-Regel der Ort sämtlicher erbrachten Leistungen (auch die Schifffahrt, Führung und Leistungen des Museums) im Inland.

Es besteht nun die Möglichkeit, den anzuwendenden Steuersatz mithilfe der 70/30 %-Regel zu bestimmen, sofern dafür die Voraussetzungen erfüllt sind. Ist dies nicht der Fall oder wird für die Satzbestimmung auf die erneute Anwendung der 70/30 %-Regel verzichtet, so werden die einzelnen Leistungen zu den im Inland anwendbaren Steuersätzen abgerechnet.

2. Schritt (Bestimmung des Steuersatzes):
Steuerliche Zuordnung der voneinander unabhängigen Leistungen:

Vorliegend wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass die im Arrangement enthaltenen Leistungen mit detaillierten Einzelkalkulationen gemäss der MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe nachgewiesen werden können.

Sondersatz 3,7 %:			
Übernachtung inkl. Frühstück	*CHF*	*740*	
Leistungen zu 3,7 %	***CHF***	***740***	***70,5 %***
Normalsatz 7,7 %			
Halbpension	*CHF*	*140*	
Schifffahrt		*40*	
Stadtführung		*60*	
Führung und Verpflegung im Museum		*50*	
Leistungen zu 7,7 %	***CHF***	***290***	***27,6 %***
Von der Steuer ausgenommene Leistungen:			
Eintritt Museum	*CHF*	*20*	
Ausgenommene Leistungen	***CHF***	***20***	***1,9 %***
Arrangementpreis		***1'050***	***100,0 %***

Da die kalkulatorisch nachweisbare Leistung zum Sondersatz (Übernachtung inkl. Frühstück) mindestens 70 % beträgt, ist das gesamte Pauschalarrangement mit 3,7 % zu versteuern.

*Wenn die im Arrangement enthaltenen Leistungen **nicht** mit detaillierten Einzelkalkulationen nachgewiesen werden können, ist die Aufteilung des Halbpensionsentgelts nach MWST-Branchen-Info Hotel- und Gastgewerbe vorzunehmen.*

Im vorangehenden Beispiel würden keine mehrere gleichartige Leistungen mehr als 70% betragen und die 70/30%-Regel könnte für die Satzbestimmung nicht angewendet werden. Die einzelnen Leistungen wären steuerlich je für sich abzurechnen.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.5 Auswirkungen der 70/30 %-Regel auf die Steuerpflicht

4.2.1.5.1 Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland

Sofern bei Unternehmen mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland der weltweite Umsatz jährlich mehr als 100‘000 Franken beträgt (die von der Steuer ausgenommenen Umsätze gemäss Art. 21 Abs. 2 MWSTG sind dabei nicht zu berücksichtigen), ist die obligatorische Steuerpflicht gegeben.

Beispiel 1
Die X AG in Bern erzielt mit Beratungsleistungen im Inland einen Umsatz von 60‘000 Franken und im Ausland von 50‘000 Franken. Ausserdem erbringt sie von der Steuer ausgenommene Schulungsleistungen in der Höhe von 40‘000 Franken. Der weltweite Gesamtumsatz beträgt somit 150‘000 Franken. Für die Steuerpflicht massgebend sind jedoch nur die Beratungsleistungen, welche zusammen 110‘000 Franken ausmachen. Die X AG ist somit obligatorisch steuerpflichtig.

Beispiel 2
Die X AG in Bern erzielt mit Beratungsleistungen im Inland einen Umsatz von 50‘000 Franken und im Ausland von 40‘000 Franken. Ausserdem erbringt sie von der Steuer ausgenommene Schulungsleistungen in der Höhe von 60‘000 Franken. Der weltweite Gesamtumsatz beträgt somit 150‘000 Franken. Für die Steuerpflicht massgebend sind jedoch nur die Beratungsleistungen, welche zusammen 90‘000 Franken ausmachen. Die X AG ist somit nicht obligatorisch steuerpflichtig.

Leistungskombinationen, die von der Steuer ausgenommen sind, werden für die Feststellung der Steuerpflicht nicht berücksichtigt.

Beispiel 3
Die X AG in Bern erzielt mit Beratungsleistungen im Inland einen Umsatz von 60‘000 Franken und im Ausland von 20‘000 Franken. Ausserdem bietet sie mehrtägige Schulungsseminare (inkl. Verpflegung und Übernachtung) im Inland im Gesamtumfang von 70‘000 Franken an. Die Seminarleistungen werden als Leistungskombination angeboten. Gemäss internen Aufzeichnungen beträgt der Schulungsanteil dabei 50‘000 Franken. Der weltweite Gesamtumsatz beträgt somit 150‘000 Franken.

Da die Seminarleistungen als Leistungskombination angeboten und fakturiert werden, und der ausgenommene Schulungsanteil mehr als 70 % des Gesamtentgelts ausmacht, ist das gesamte Entgelt aus den Seminarleistungen von der Steuer ausgenommen. Für die Steuerpflicht massgebend sind somit nur die Beratungsleistungen, welche zusammen 80‘000 Franken ausmachen. Die X AG ist in diesem Fall nicht obligatorisch steuerpflichtig.

Beispiel 4
Die X AG in Bern erzielt mit Beratungsleistungen im Inland einen Umsatz von 60‘000 Franken und im Ausland von 20‘000 Franken. Ausserdem bietet sie mehrtägige Schulungsseminare (inkl. Verpflegung und Übernachtung) im Inland im Gesamtumfang von 70‘000 Franken an. Die Seminarleistungen werden als Leistungskombination angeboten. Gemäss internen Aufzeichnungen beträgt der Schulungsanteil dabei 50‘000 Franken. Der weltweite Gesamtumsatz beträgt somit 150‘000 Franken.

Die Seminarleistungen werden als Leistungskombination angeboten und fakturiert, der ausgenommene Schulungsanteil macht mehr als 70 % des Gesamtentgelts aus. Die X AG optiert nun für die Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Schulungsseminare. Für die Steuerpflicht massgebend sind somit sowohl die Beratungsleistungen als auch die optierten Schulungsleistungen. Der für die Steuerpflicht massgebende, weltweite Gesamtumsatz beträgt demzufolge 150‘000 Franken. Die X AG wird in diesem Fall obligatorisch steuerpflichtig.

Beispiel 5
Die X AG in Bern erzielt mit Beratungsleistungen im Inland einen Umsatz von 60‘000 Franken und im Ausland von 20‘000 Franken. Ausserdem bietet sie mehrtägige Schulungsseminarien (inkl. Verpflegung und Übernachtung) im Inland im Gesamtumfang von 70‘000 Franken an. Die X AG fakturiert die Schulung, die Übernachtung und die Verpflegung jeweils separat. Der Schulungsanteil beträgt 50‘000 Franken, die Verpflegung 5‘000 Franken und die Übernachtung 15‘000 Franken. Der weltweite Gesamtumsatz beträgt somit 150‘000 Franken.

Da die Seminarleistungen nicht als Leistungskombination angeboten werden (separate Fakturierung), kann die 70/30 %-Regel hiefür nicht angewendet werden. Für die Steuerpflicht massgebend sind somit die Beratungsleistungen, die Verpflegung sowie die Übernachtungsleistungen, welche zusammen 100‘000 Franken ausmachen. Die X AG ist in diesem Fall obligatorisch steuerpflichtig.

Unternehmen, die im Inland ausschliesslich von der Steuer ausgenommene Leistungen erbringen, können auf die Anmeldung bei der ESTV als steuerpflichtige Person verzichten (Art. 121a MWSTV).

☞ Weitere Ausführungen zur Steuerpflicht können der MWST-Info Steuerpflicht entnommen werden.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.5.2 Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland

Erzielt ein Unternehmen ohne Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland Umsätze im Inland und beträgt gleichzeitig der weltweite Umsatz innerhalb eines Jahres mehr als 100‘000 Franken, so sind die Voraussetzungen für die obligatorische Steuerpflicht erfüllt. Für die Ermittlung der Umsatzlimite sind Entgelte für von der Steuer ausgenommene Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 MWSTG nicht zu berücksichtigen.

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

- Besteht die Leistungskombination, bei welcher der Leistungsort im Inland liegt, zu mehr als 70 % aus von der Steuer ausgenommenen Leistungen, ist das Gesamtentgelt für die Leistungskombination zur Ermittlung der Umsatzlimite bzw. für die Bemessung der Steuerpflicht nicht zu berücksichtigen;
- Entgelte aus Leistungskombinationen, deren Leistungsort im Ausland liegt, zählen (soweit sie nicht von der Steuer ausgenommen sind) zum massgebenden weltweiten Umsatz. Sie gelten gesamthaft jedoch nicht als im Inland erbracht und lösen daher die Steuerpflicht nicht aus.

☞ Weitere Ausführungen zur Steuerpflicht können der MWST-Info Steuerpflicht entnommen werden.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.1.6 Auswirkungen der 70/30 %-Regel auf das Vergütungsverfahren

Ist aufgrund der Anwendung der 70/30 %-Regel die Steuerpflicht im Inland nicht gegeben, kann das ausländische Unternehmen das Vergütungsverfahren nach Artikel 107 Absatz 1 Buchstabe b MWSTG i.V.m. Artikel 151 ff MWSTV anwenden, sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt sind. Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen sind nach Artikel 153 Absatz 2 MWSTV weiterhin vom Vergütungsverfahren ausgeschlossen, sofern sie die ihnen in der Schweiz in Rechnung gestellten Lieferungen und Dienstleistungen ihren Leistungsempfängern weiterfakturiert haben (Art. 153 Abs. 2 MWSTV).

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

4.2.2 Gesamtleistung

(Art. 19 Abs. 3 MWSTG)

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

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

4.2.3 Haupt- und Nebenleistungen

(Art. 19 Abs. 4 MWSTG)

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

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

Nebenleistungen teilen das steuerliche Schicksal der Hauptleistung.

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

Beispiele

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

4.2.4 Spezialwerkzeuge

(Art. 31 MWSTV)

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

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

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

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

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

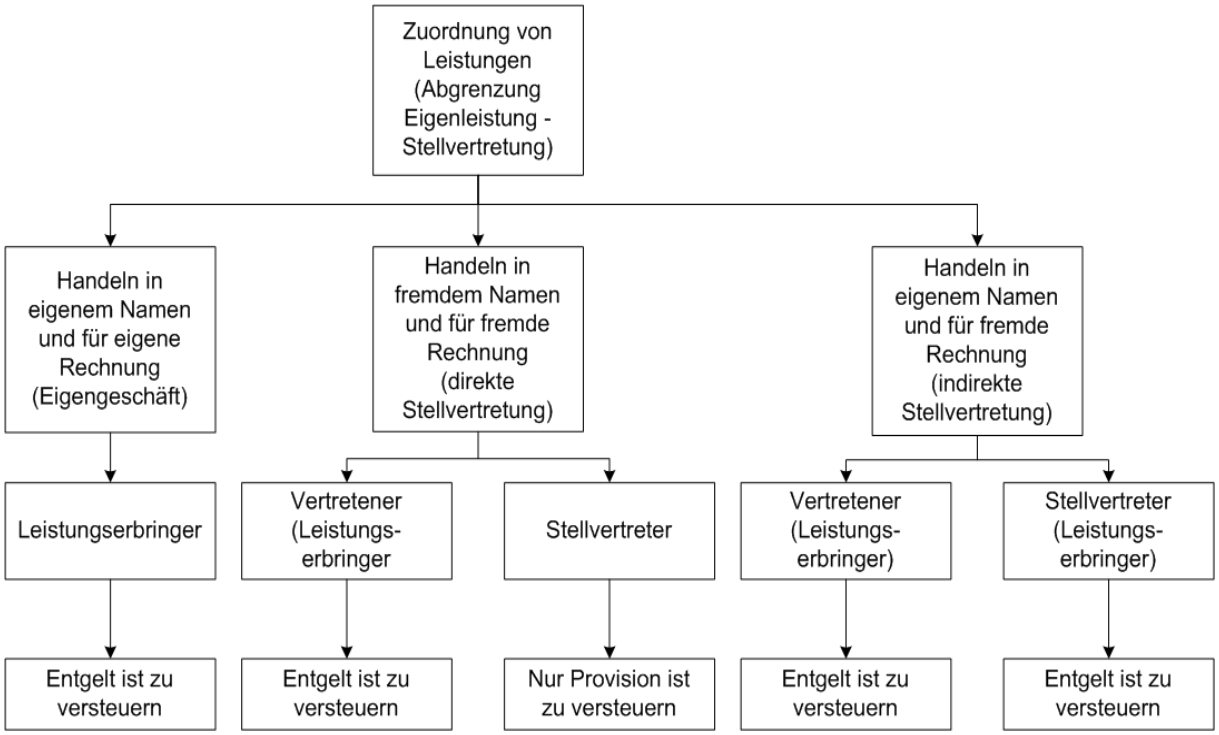
Auf der Ausfuhrzollanmeldung muss nebst dem Preis der hergestellten und ausgeführten Gegenstände auch die Kosten für das Spezialwerkzeug aufgeführt werden (sofern diese nicht ohnehin im Preis der hergestellten Gegenstände eingeschlossen sind).

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

5 Zuordnung von Leistungen

5.1 Grundsatz

(Art. 20 Abs. 1 MWSTG)



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

Bei **unselbstständig** tätigen Personen fehlt es an einem Aussenauftritt in eigenem Namen (Art. 10 Abs. 1bis Bst. b MWSTG). Die Handlungen von Arbeitnehmern und Hilfspersonen werden dem nach aussen auftretenden Arbeitgeber (Leistungserbringer) zugerechnet.

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

5.2 Direkte Stellvertretung

(Art. 20 Abs. 2 MWSTG)

5.2.1 Grundsatz

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

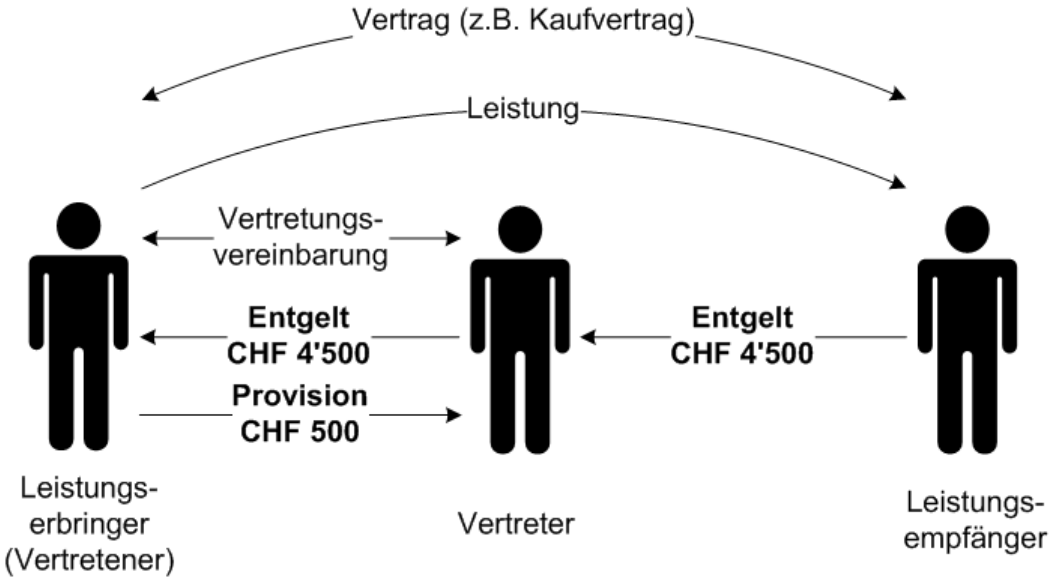
- Der Vertreter ist durch den Vertretenen gehörig **bevollmächtigt** (vorab oder nachträglich, vgl. Art. 32 OR bzw. Art. 38 OR);
- der Vertreter gibt dem Leistungsempfänger **ausdrücklich** bekannt, dass er in fremdem Namen handelt und keine eigenen Leistungen (z.B. Garantieleistungen) erbringt und kein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

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

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

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

Grafische Darstellung der direkten Stellvertretung:



5.2.2 Auktionen

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

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

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

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

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

Der steuerpflichtige Ersteigerer kann, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, auf dem Kaufpreis den Vorsteuerabzug (bei offener Überwälzung der Mehrwertsteuer) oder den Abzug fiktiver Vorsteuer (keine offene Überwälzung der Mehrwertsteuer) geltend machen (☞ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen). Sollte es sich jedoch um ein Sammlerstück handeln, ist kein Abzug fiktiver Vorsteuer möglich, sondern die Margenbesteuerung anzuwenden (Art. 24a i. V. m. Art. 28a Abs. 3 MWSTG; ☞ MWST-Info Steuerbemessung und Steuersätze).

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

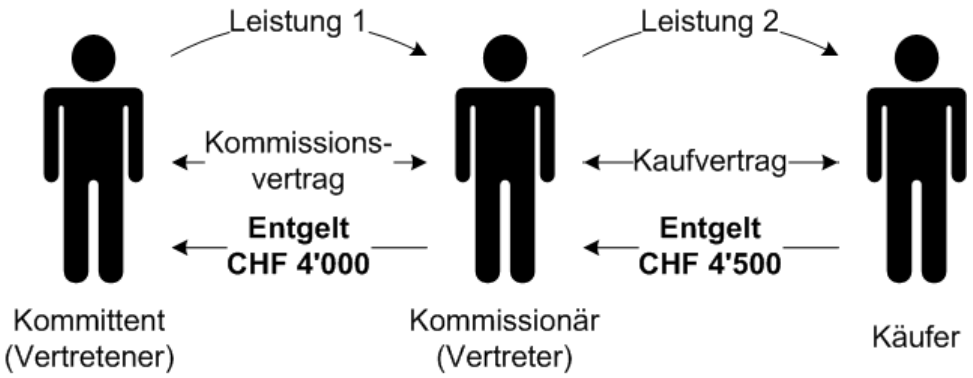
5.3 Indirekte Stellvertretung

Handelt ein Vertreter in **eigenem** Namen, aber für fremde Rechnung, so wird die Leistung gegenüber dem Leistungsempfänger nicht dem Vertretenen, sondern dem nach aussen hin als Leistungserbringer auftretenden Vertreter zugeordnet. Da es sich um ein Dreiparteienverhältnis handelt, liegen zwei gleichartige, aufeinander folgende Leistungsverhältnisse vor (Art. 20 Abs. 3 MWSTG):

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

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

Grafische Darstellung der indirekten Stellvertretung am Beispiel der Kommission:



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

6 Von der Steuer ausgenommene Leistungen (Art. 21 MWSTG)

6.1 Grundsatz

Die nachfolgend aufgeführten Leistungen sind gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 1 - 30 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Bei Leistungen (Lieferungen und Dienstleistungen) und bei der Einfuhr von Gegenständen, die für die Erbringung von Leistungen verwendet werden, die von der Steuer ausgenommen sind und für deren Versteuerung nicht optiert (☞ Ziff. 7) wird, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug (☞ MWST-Info Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrekturen), sofern der Ort der von der Steuer ausgenommenen Leistung im Inland liegt (Art. 29 Abs. 1 MWSTG). Liegt der Ort der von der Steuer ausgenommenen Leistung erwiesenermassen im Ausland, so ist der Vorsteuerabzug ohne Mitteilung an die ESTV im selben Umfang möglich, wie wenn diese im Inland erbracht und nach Artikel 22 MWSTG für deren Versteuerung optiert worden wäre (Art. 29 Abs. 1bis MWSTG). Ein Vorsteuerabzug im Sinne von Artikel 29 Absatz 1bis MWSTG ist somit nicht möglich bei Leistungen, für welche die Option ausgeschlossen ist (Art. 22 Abs. 2 MWSTG).

Nicht optionsfähig sind gemäss Artikel 22 Absatz 2 MWSTG:

- Leistungen im Versicherungsbereich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG);
- Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG);
- Umsätze bei Geldspielen, soweit die Bruttospielerträge der Spielbankenabgabe nach Artikel 119 BGS unterliegen oder der damit erzielte Reingewinn vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke im Sinne von Artikel 125 BGS verwendet wird (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG); sowie

- die Übertragung und Bestellung von dinglichen Rechten an Grundstücken, die (im Gesetz genannten) Leistungen von Stockwerkeigentümergemeinschaften an die Stockwerkeigentümer sowie die Überlassung von Grundstücken oder Grundstücksteilen zum Gebrauch oder zur Nutzung, wenn der Gegenstand vom Empfänger ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG). Als Nutzung für Wohnzwecke im Sinne von Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG gilt der Gebrauch der Räumlichkeiten als Wohnsitz im Sinne der Artikel 23 ff. ZGB und/oder für den Wochenaufenthalt. Wochenaufenthalter sind Personen, die an den Arbeits-, Ausbildungs- oder Studientagen am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort übernachten und die freien Tage (i.d.R. an Wochenenden) regelmässig an einem anderen Ort verbringen. Ein Wochenaufenthalt am Arbeits-, Ausbildungs- oder Studienort ist in der Regel notwendig, wenn eine alltägliche Rückkehr an den Wohnort aus zeitlichen, beruflichen oder finanziellen Gründen nicht zumutbar ist. Geeignete Nachweise des Wohnsitzes sind beispielsweise eine Wohnsitzbestätigung oder -bescheinigung der jeweiligen Wohnsitzgemeinde. Bei Wochenaufenthalt sind etwa ein Aufenthaltsausweis oder eine Meldebestätigung der jeweiligen Aufenthaltsgemeinde geeignete Nachweise.

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

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

Änderung per 01.01.2019 aufgrund des neuen BGS (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG).

6.2 Beförderung von Gegenständen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 MWSTG)

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

Steuerbar ist die Beförderung von:

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

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

6.3 Spitalbehandlung und ärztliche Heilbehandlung in Spitälern

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 2 MWSTG)

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

Steuerbar sind:

- Der Verkauf von Medikamenten (z.B. in der Spitalapotheke; zum reduzierten Steuersatz);
- die Abgabe von selbst hergestellten oder zugekauften Prothesen und orthopädischen Apparaten, die ohne operativen Eingriff entfernt und wieder eingesetzt oder angebracht werden können.

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

6.4 Heilbehandlungen von Angehörigen der Heil- und Pflegeberufe

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG; Art. 34 - 35 MWSTV)

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

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

Steuerbar sind:

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

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

6.5 Pflegeleistungen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG)

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

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

6.6 Lieferung von menschlichen Organen und menschlichem Vollblut

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 5 MWSTG)

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

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

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

6.7 Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sind

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 6 MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind Dienstleistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige von Heil- und Pflegeberufen sind (z.B. Praxisgemeinschaften; ☞ Ziff. 6.4), soweit diese Dienstleistungen anteilsmässig zu Selbstkosten an die Mitglieder für die unmittelbare Ausübung ihrer Tätigkeiten erbracht werden (z.B. gemeinsames Sekretariat, gemeinsame Infrastrukturnutzung).

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

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

Von der Steuer ausgenommen ist die Beförderung von kranken oder verletzten Personen oder Personen mit Behinderung in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln.

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

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

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

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

Darunter fallen insbesondere auch die Leistungen von:

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

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

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

☞ Weitere Informationen zu diesem Thema können den MWST-Branchen-Infos Gesundheitswesen sowie Hilfsorganisationen, sozialtätige und karitative Einrichtungen entnommen werden.

6.10 Kinder- und Jugendbetreuung

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG)

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

- Waisenhäuser;
- Kinderkrippen, Kinderhorte;
- Tagesheime;
- Mittagstische;
- betreute Sport- und andere Ferienlager, welche ausschliesslich für Kinder und Jugendliche (d. h. ohne Begleitung von nahe stehenden Personen) angeboten werden;
- Tanzkurse (ohne Begleitung von nahe stehenden Personen).

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

Praxisänderung per 01.01.2021 (betreffend Gültigkeit; ☞ MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

6.11 Kultur- und Bildungsförderung von Jugendlichen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG)

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

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

6.12 Erziehung und Bildung

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 11 MWSTG)

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

Steuerbar sind die im Zusammenhang mit Bildungsleistungen erbrachten gastgewerblichen und Beherbergungsleistungen. Die Anwendung der 70/30 %-Regel gemäss Artikel 19 Absatz 2 MWSTG ist möglich und kann sinngemäss auch für die Bestimmung des Leistungsortes (Art. 32 MWSTV) verwendet werden.

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

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

6.13 Personalverleih durch nicht gewinnstrebige Einrichtungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 12 MWSTG)

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

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

- Die verleihenden Einrichtungen sind nicht gewinnstrebig, wie beispielsweise:
  - (religiöse) Ordensgemeinschaften und Diakonissenhäuser;
  - Schulorden;
  - andere gemeinnützige Institutionen und Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG; z. B. Hilfswerke, Spitex-Organisationen oder Frauenzentralen);
  - öffentliche Einrichtungen, wie beispielsweise Spitäler, Altersresidenzen, Schulen und Universitäten, nicht jedoch die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Unternehmen (z. B. SBB, Schweizerische Post oder Transportunternehmen).

- Das Personal wird ausschliesslich eingesetzt für folgende Zwecke:
  - Heilbehandlungen in Spitälern und Zentren für die ärztliche Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin;
  - andere Heilbehandlungen (z. B. Grund- und Krankenpflege);
  - betreuerische und pflegerische Leistungen im Rahmen der Sozialfürsorge;
  - Betreuung von Kindern in dafür eingerichteten Institutionen;
  - Erziehung von Kindern und Jugendlichen;
  - Erteilen von Unterricht, Kursen, Seminaren usw.;
  - kirchliche Zwecke (z. B. Seelsorge);
  - karitative oder gemeinnützige Zwecke (z. B. Hausbesuche oder Mithilfe bei Kleidersammlungen).

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

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

6.14 Leistungen von nicht gewinnstrebigen Einrichtungen gegen einen statutarisch festgesetzten Beitrag

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG)

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

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

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

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

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

Statutarisch festgesetzte bzw. laut den Statuten durch die Generalversammlung festzulegende **Mitgliederbeiträge** im Sinne des Gesetzes sind solche, welche für alle gleich hoch sind beziehungsweise nach einem für alle geltenden, gleichen Schema (z. B. einkommensabhängig) ermittelt werden oder bei denen nach einigen wenigen Mitgliederkategorien unterschieden wird (z. B. Erwachsene, Familien, Pensionierte, Junioren- und Seniorenmitglieder). Voraussetzung ist, dass alle Mitglieder derselben Kategorie grundsätzlich die gleichen Leistungen im gleichen Umfang in Anspruch nehmen können. Die Höhe des Beitrags darf nicht in einem direkten Verhältnis zu den effektiv bezogenen Leistungen stehen. Muss für die Inanspruchnahme einer durch die Einrichtung erbrachten Leistung ein zusätzlicher Betrag bezahlt werden, liegt ein steuerbares Leistungsverhältnis vor.

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

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

B*eispiele*

- *Ein Wirtschaftsverband (Verein) muss die statutarisch festgelegten Mitgliederbeiträge ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug nicht versteuern, wohl aber die gegen ein zusätzliches Entgelt erbrachten Leistungen (z. B. Beratungsleistungen oder Rechtsauskünfte).*

- *Mitglieder eines Chors (Verein) bezahlen einen jährlichen Beitrag von 100 Franken. Sie erhalten einen Gratiseintritt für das Jahreskonzert des Chors im Wert von 25 Franken, nehmen aber ansonsten keine Leistungen des Vereins in Anspruch und haben insbesondere auch kein Stimm- und Wahlrecht. Es liegt hier kein Leistungsverhältnis vor, da der Gratiseintritt eine Verdankung im Rahmen des sozial Üblichen für die finanzielle Unterstützung des Chors darstellt.*

- *Passivmitglieder eines Vereins bezahlen einen Jahresbeitrag in der Höhe von 50 Franken. Dafür erhalten sie vierteljährlich ein Vereinsblatt zugestellt und zudem 10 % Rabatt im Vereinsshop. Auch hier kann noch von einer Verdankung des Beitrages ausgegangen werden. Für das Mitglied steht nicht der Bezug einer Leistung, sondern die Unterstützung des Vereins im Vordergrund.*

- *Mitglieder eines nicht gewinnstrebigen Fanclubs bezahlen dem Verein einen statutarisch festgesetzten Jahresbeitrag in Höhe von 500 Franken. Sämtliche Vereinsmitglieder erhalten eine Jahreskarte, welche für die Heimspiele der von ihnen unterstützten Fussballmannschaft zum Stadioneintritt berechtigt. Hier liegt ein Leistungsverhältnis vor. Die Leistung des Fanclubs ist jedoch von der Steuer ausgenommen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 13 MWSTG).*

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

6.15 Kulturelle Dienstleistungen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 14 MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind die dem Publikum unmittelbar erbrachten kulturellen Dienstleistungen der im Gesetz aufgeführten Arten. Nicht von Bedeutung ist, ob der Leistungserbringer das Entgelt vom Publikum oder vom Veranstalter erhält. Die kulturelle Dienstleistung ist in diesem Fall sowohl beim Künstler als auch beim Veranstalter von der Steuer ausgenommen.

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

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

6.16 Sportliche Anlässe

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 15 MWSTG)

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

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

Steuerbar sind beispielsweise:

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

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

6.17 Kulturelle Dienstleistungen und Lieferung von Werken durch deren Urheber

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 16 MWSTG; Art. 36 Abs. 2 MWSTV)

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

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

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

6.18 Veranstaltungen für gemeinnützige Zwecke

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 17 MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind:

- Die Leistungen bei Veranstaltungen wie Basaren, Flohmärkten und Tombolas von Einrichtungen, die von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten auf dem Gebiete des nicht gewinnstrebigen Sports und Kulturschaffens, auf dem Gebiet der Krankenbehandlung, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit und der Kinder- und Jugendbetreuung ausüben, sowie von gemeinnützigen Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG) der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen, sofern die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, diesen Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu verschaffen und ausschliesslich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden;

- Leistungen von Einrichtungen der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit, die diese mittels Brockenhäuser ausschliesslich zu ihrem Nutzen erzielen.

Voraussetzung für die Ausnahme von der Steuer ist also einerseits, dass die Veranstaltung von einer der vorstehend genannten Einrichtungen durchgeführt wird und andererseits, dass die Einnahmen aus dieser Veranstaltung ausschliesslich für diese Einrichtung verwendet werden. Eine Veranstaltung im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 17 MWSTG ist ein Anlass mit Gelegenheitscharakter, der somit nicht ständig, sondern ein- oder mehrmals, im Maximum jedoch sechsmal pro Jahr stattfindet.

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

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

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

6.19 Versicherungs-, Rückversicherungs- und Sozialversicherungsleistungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind die Versicherungs- und Rückversicherungsleistungen einschliesslich der Leistungen im Rahmen der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder als Versicherungsmakler (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 Bst. a und d MWSTG).

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

Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind die Sozialversicherungsleistungen einschliesslich der Leistungen im Rahmen der Tätigkeit als Versicherungsvertreter oder als Versicherungsmakler (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 Bst. b und d MWSTG).

Der Begriff *Sozialversicherungen* nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 Buchstabe b MWSTG beinhaltet die folgenden fünf Bereiche:

- Die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge;
- den Schutz vor den finanziellen Folgen von Krankheit und Unfall;
- den Erwerbsersatz für Dienstleistende und bei Mutterschaft;
- die Arbeitslosenversicherung;
- die Familienzulagen.

Gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 Buchstabe c MWSTG sind die folgenden Leistungen im Bereich der Sozialversicherungen und Prävention von der Steuer ausgenommen:

- Die Leistungen von Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander;
- die Leistungen von Durchführungsorganen aufgrund gesetzlich vorgeschriebener Präventionsaufgaben; sowie
- die Leistungen, die der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen.

Von der Steuer daher ausgenommen sind:

- Sämtliche Leistungen, die Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander erbringen, einschliesslich der Leistungen von Ausgleichskassen untereinander, beispielsweise die gegen Entgelt besorgte Führung von Ausgleichskassen in Personalunion (☞ weitergehende Informationen zu den Vorsorgeeinrichtungen können der MWST-Branchen-Info Finanzbereich entnommen werden);

  Die Leistungen im Bereich der Sozialversicherungen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 Bst. c 1. Lemma MWSTG) umfassen sämtliche Leistungen von Einrichtungen der Sozialversicherungen untereinander, unabhängig davon, ob diese öffentlich-rechtlich vorgesehen sind oder der Erbringung von öffentlich-rechtlichen Leistungen dienen.

  Der Begriff *Einrichtungen der Sozialversicherungen* umfasst Einrichtungen des privaten oder öffentlichen Rechts, die – unabhängig von ihrer Rechtsform – nach kantonalem oder Bundesrecht vor den wirtschaftlichen Folgen des Eintritts eines sozialen Risikos schützen. Dabei handelt es sich unter anderem um folgende Einrichtungen:

- Bei der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung: die kantonalen Ausgleichskassen als selbständige öffentliche Anstalten (Art. 61 Abs. 1 AHVG); die Verbandsausgleichskassen und zwischenberuflichen Verbände von Arbeitgebern oder von Selbstständigerwerbenden (Art. 53 f. AHVG); die Schweizerische Ausgleichskasse (Art. 62 Abs. 1 AHVG); die IV-Stellen;

- bei der obligatorischen Krankenpflegeversicherung: die Krankenkassen als Rechtsträger des privaten oder öffentlichen Rechts (Art. 2 Abs. 1 KVAG) sowie private Versicherungsunternehmen, die dem VAG unterstehen, die im Besitz einer Bewilligung zur Durchführung der sozialen Krankenversicherung sind (Art. 3 KVAG). Das BAG veröffentlicht eine Liste der zugelassenen Versicherer (Art. 4 und 28 KVAG);

- bei der freiwilligen Taggeldversicherung: die zugelassenen Versicherer (Art. 67 Abs. 1 KVG; Art. 2 Abs. 1 und 3 KVAG);

- bei der Unfallversicherung: die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (Suva; Art. 61 UVG); andere zugelassene Versicherer (Art. 68 UVG) wie private Versicherungsunternehmen, die dem VAG unterstehen, öffentliche Unfallversicherungskassen und Krankenkassen im Sinne des KVG (Art. 70 Abs. 2 UVG), deren Liste vom BAG veröffentlicht wird; oder die Ersatzkasse (Art. 73 Abs. 1 UVG);

- beim Erwerbsersatz: die Ausgleichskassen und die Organe der Alters- und Hinterlassenenversicherung (Art. 21 Abs. 1 EOG);

- bei der Arbeitslosenversicherung: die öffentlichen und die anerkannten privaten Arbeitslosenkassen (Art. 77-82a AVIG), die kantonalen Amtsstellen (Art. 85 AVIG), die regionalen Arbeitsvermittlungszentren (Art. 85b AVIG), die Ausgleichsstelle der Arbeitslosenversicherung (Art. 83 AVIG);

- bei den Familienzulagen: die kantonalen oder privaten Familienausgleichskassen (Art. 14-17, 20 Abs. 1 und 21 FamZG; Art. 13 FLG).

Vorsorgeeinrichtungen sind Einrichtungen der Sozialversicherungen. Sie gelten als Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder Einrichtungen, die der beruflichen Vorsorge dienen, sofern sie von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden nach Artikel 80 Absatz 2 BVG befreit sind (☞ weitergehende Informationen dazu siehe MWST-Branchen-Info Finanzbereich). Es handelt sich unter anderem um folgende Einrichtungen:

- Vorsorgeeinrichtungen (Pensionskassen);
- Hilfseinrichtungen nach BVG (Anlagestiftungen, Auffangeinrichtungen, Sicherheitsfonds);
- Freizügigkeitsstiftungen;
- Stiftungen der Säule 3a;
- Patronale Wohlfahrtsfonds/Finanzierungsstiftungen nach Artikel 89a Absatz 7 ZGB.

Beispiel 1
Ein privatrechtlicher Verein erbringt Backoffice-Dienstleistungen für verschiedene Ausgleichskassen, die Mitglied des Vereins sind. In diesem Fall ist der Verein keine Einrichtung der Sozialversicherungen, der für die Umsetzung der Sozialversicherungsgesetzgebung verantwortlich ist. Entsprechend sind die Leistungen des Vereins an seine Mitglieder steuerbar.

Beispiel 2
Eine Bank, die Versicherungsprodukte der Säule 3a vertreibt, stellt einer Vorsorgestiftung ein Computerprogramm zur Verfügung. Im Gegensatz zur Vorsorgestiftung ist die Bank, die Versicherungsprodukte der Säule 3a vertreibt, keine Einrichtung der Sozialversicherungen. Entsprechend ist die Leistung der Bank steuerbar.

Beispiel 3
Eine Pensionskasse stellt ihr Personal für die Verwaltung einer Freizügigkeitsstiftung zur Verfügung. Sowohl die Pensionskasse als auch die Freizügigkeitsstiftung sind Einrichtungen der Sozialversicherungen. Entsprechend sind die Leistungen der Pensionskasse von der Steuer ausgenommen.

Beispiel 4
Eine Krankenkasse, die eine Krankenversicherung im Sinne des KVG und eine Zusatzversicherung nach VVG anbietet, mietet Räumlichkeiten bei einem nach UVG zugelassenen Unfallversicherer. Es handelt sich dabei um Leistungen, die zwischen zwei Einrichtungen der Sozialversicherungen ausgetauscht werden. Die Leistungen sind entsprechend von der Steuer ausgenommen.

Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 18 Buchstabe c 1. Lemma MWSTG betrifft den Bereich der Sozialversicherungen. Leistungen der Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit betreffen eine subsidiäre Form des Sozialversicherungssystems, das sich aus den oben genannten Bereichen der Sozialversicherungen zusammensetzt. Leistungen von Einrichtungen der sozialen Sicherheit sind nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 8 MWSTG von der Steuer ausgenommen (☞ weitergehende Informationen dazu siehe Ziff. 6.9);

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

Um ein Durchführungsorgan handelt es sich, wenn einer Organisation die Durchführung gesetzlich vorgeschriebener Präventionsaufgaben übertragen wurde und zudem gesetzlich ausdrücklich geregelt ist, wie diese Präventionsarbeit finanziert wird. Alle diese Präventionstätigkeiten werden über gesetzlich vorgeschriebene Zuschläge auf den Prämien der entsprechenden Versicherungen finanziert. Die für das MWSTG relevante Vorsorge betrifft drei Bereiche:

- Den Unfallbereich, namentlich die Präventionstätigkeit der Durchführungsorgane des Arbeitsgesetzes vom 13. März 1964 (ArG; SR 822.11) und des UVG (insbesondere Art. 85 und 87 UVG). Nach geltendem Recht müssen folgende Behörden und Organisationen Präventionstätigkeiten ausüben: die Suva, die kantonalen Arbeitnehmerschutzbehörden und Arbeitsinspektorate, das Seco und die folgenden sechs Fachorganisationen: Eidgenössisches Starkstrominspektorat (ESTI), Schweizerischer Verein des Gas- und Wasserfaches (SVGW), Schweizerischer Verein für Schweisstechnik (SVS), Schweizerischer Verein für technische Inspektionen (SVTI), Stiftung Agriss sowie die Beratungsstelle für Arbeitssicherheit (BfA).

- Den Nichtberufsunfallbereich, namentlich die Präventionstätigkeit der Beratungsstelle für Unfallverhütung (BfU) sowie die Präventionstätigkeit des Schweizerischen Versicherungsverbandes (SVV), sofern diese aus den gesetzlich vorgesehenen Prämienzuschlägen finanziert ist (Art. 88 UVG).

- Den Gesundheitsbereich, namentlich die Präventionstätigkeit der Gesundheitsförderung Schweiz sowie die Präventionstätigkeit nach kantonalen Gesetzen, sofern diese aus den gesetzlich vorgesehenen Prämienzuschlägen finanziert ist (Art. 19 und 20 KVG).

- Ebenfalls von der Steuer ausgenommen sind – im Sozialversicherungs- und Vorsorgebereich – die Leistungen, die der beruflichen Aus- und Weiterbildung dienen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Arbeitgeber verpflichtet ist, sein Personal in Bezug auf die Risiken, denen es am Arbeitsplatz ausgesetzt ist, zu schulen und zu instruieren und entsprechende Massnahmen zu ergreifen, um die Sicherheit zu gewährleisten (z. B. mittels vorgeschriebener Ausbildung gemäss der Verordnung über die Verhütung von Unfällen und Berufskrankheiten [VUV; SR 832.30]).

Für sämtliche Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG **nicht optiert** werden.
Informationen zur 70/30 %-Regel können der Ziffer 4.2.1 entnommen werden.

Steuerbar sind hingegen namentlich:

- Verwaltungstätigkeiten für Lebensversicherungsgesellschaften;

- der Verkauf von EDV-Programmen an Privatpersonen;

- Verwaltungstätigkeiten für Versicherungsgesellschaften der 3. Säule.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

6.20 Geld- und Kapitalverkehr

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG)

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

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

Für diese Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG nicht optiert werden. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1.3).

Steuerbar sind hingegen:

- Leistungen der Vermögensverwaltung und des Inkassogeschäfts (z. B. Portfolio und Asset Management, Anlageberatung, Depotgeschäfte, Treuhandanlagen);
- das Entgegennehmen und Aufbewahren von Wertsachen, die in der Regel keiner Verwaltung bedürfen;
- das Zuführen von potentiellen Kunden (sog. finder’s fee);
- die Vermietung von Schrankfächern;

- die Kundenberatung (z. B. in steuerlichen, rechtlichen oder wirtschaftlichen Belangen, bei Firmengründungen oder -übernahmen, Errichtung von Familienstiftungen);
- das Erteilen von Auskünften;
- Treuhandgeschäfte;
- die Buchführung;
- die Verwaltung von Krediten, ohne selbst Kreditgeber (Gläubiger) zu sein;
- die Lieferung und die Vermittlung von Edelmetallen und Medaillen sowie von Banknoten und Münzen, die nicht als gesetzliche Zahlungsmittel verwendet werden;
- die Abgabe beziehungsweise Vermittlung von nicht als Wertpapiere ausgestalteten Urkunden (z. B. Eintrittskarten, Fahrscheine, Parking-Tickets, Lotterielose).

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

Der Verkauf von Emissionsrechten, Zertifikaten und Bescheinigungen für Emissionsverminderungen, Herkunftsnachweisen für Elektrizität und ähnlichen Rechten, Bescheinigungen und Zertifikaten gilt nicht als von der Steuer ausgenommene Leistung im Geld- und Kapitalverkehr, sondern als steuerbare Dienstleistung im Sinne von Artikel 3 Buchstabe e MWSTG, deren Ort sich nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG bestimmt.

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

6.21 Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

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

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

Für die in Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 20 und 21 MWSTG genannten Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b MWSTG nicht optiert werden, wenn der Gegenstand vom Empfänger ausschliesslich für Wohnzwecke (☞ Ziff. 6.1) genutzt wird oder genutzt werden soll. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1).

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

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

6.21.1 Dingliche Rechte an Grundstücken und Leistungen von Stockwerkeigentümergemeinschaften

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 MWSTG)

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

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

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

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

6.21.2 Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 21 MWSTG)

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

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

Steuerbar sind jedoch:

- Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur Beherbergung von Gästen (d. h. gesamte Hotellerie, aber auch die Parahotellerie wie Ferienwohnungen und Campingplätze) sowie die Vermietung von Sälen, Konferenz- und Schulungsräumen im Hotel- und Gastgewerbe;
- die Vermietung von Campingplätzen;
- die Vermietung von nicht im Gemeingebrauch stehenden Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen, sofern es sich dabei nicht um eine unselbstständige Nebenleistung zu einer von der Steuer ausgenommenen Immobilienvermietung handelt (☞ MWST-Branchen-Info Liegenschaftsverwaltung / Vermietung und Verkauf von Immobilien);

- die Vermietung und Verpachtung von einzelnen fest eingebauten Vorrichtungen und Maschinen, die zu einer Betriebsanlage, nicht jedoch zu einer Sportanlage gehören (z. B. Kühlfächer und -zellen in Kühlhäusern);
- die Vermietung von Schliessfächern, Tresoren und Schrankfächern in Banken, Hotels, Badeanstalten, Sportanlagen, Bahnhöfen, Flughäfen usw.;
- die Vermietung von Messestandflächen und einzelner Räume in Messe- und Kongressgebäuden.

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

6.22 Lieferung von Postwertzeichen und sonstigen amtlichen Wertzeichen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 22 MWSTG)

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

6.23 Umsätze bei Geldspielen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG)

Von der Steuer ausgenommen sind die Umsätze bei Geldspielen, soweit die Bruttospielerträge der Spielbankenabgabe nach Artikel 119 BGS unterliegen oder der damit erzielte Reingewinn vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke im Sinne von Artikel 125 BGS verwendet wird.

Für diese Leistungen kann gemäss Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe a MWSTG **nicht optiert** werden. Dies hat Auswirkungen auf die Anwendung der Kombinationsregelung (☞ Ziff. 4.2.1.3).

Geldspiele sind Spiele, bei denen gegen Leistung eines geldwerten Einsatzes oder bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts (z.B. Kauf von Lotteriescheinen, Rubbellosen oder Spieljetons) ein Geldgewinn oder ein anderer geldwerter Vorteil (z.B. Sachpreis) in Aussicht steht (Art. 3 Bst. a BGS; beispielsweise Lotterien, Sportwetten oder Spielbankenspiele).

Die **Spielbankenabgabe** wird auf dem Bruttospielertrag der konzessionierten Spielbanken erhoben. Zum Bruttospielertrag gehören auch die Kommissionen bei Tischspielen und ähnliche Spielerträge (Art. 119 Abs. 3 BGS), nicht jedoch die Eintrittspreise.

Für die meisten Geldspiele (Klein- und Grossspiele) ist gesetzlich vorgeschrieben, dass die Reingewinne **für gemeinnützige Zwecke verwendet** werden müssen (Art. 2 Bst. c, Art. 25 Abs. 1 Bst. c, Art. 34 Abs. 2, Art. 35 Abs. 2 und Art. 125 BGS, Art. 106 Abs. 6 BV). Ausnahmen von dieser Zweckbindung bestehen für kleine Pokerturniere (Art. 129 Abs. 2 BGS), Geschicklichkeitsspiele (Art. 25 Abs. 1 Bst. c BGS) und Kleinspiele von Veranstaltern, welche sich keiner wirtschaftlichen Aufgabe widmen (Art. 129 Abs. 1 BGS).

Umsätze bei Geldspielen, deren Bruttospielerträge nicht der Spielbankenabgabe unterliegen oder deren Reingewinne nicht vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke verwendet werden, sind **steuerbar**.

Der steuerbare oder von der Steuer ausgenommene Umsatz (Entgelt) berechnet sich bei allen bewilligten Geldspielen nach BGS als Differenz zwischen den Einsätzen der Spieler und Spielerinnen (z.B. Kaufpreis der Lose) und den rechtmässig ausbezahlten Gewinnen (sog. Bruttospielertrag). Besteht der Gewinn nicht aus Geld, sondern aus Sachpreisen (Ausspielgeschäfte oder Tombolas), so gelten die Einsätze der Spieler und Spielerinnen (z.B. Einnahmen aus Losverkäufen) als Umsatz. Hinzu kommen die weiteren für die Teilnahme am Spiel erhobenen Entgelte (z.B. Teilnahmegebühren, Start- und Eintrittsgelder). Erhebt der Veranstalter nur eine Spiel-, Einschreibe- oder Turniergebühr („Rake“, „Hausanteil“ usw.), so gilt diese Gebühr als Entgelt, sofern die Bruttospielerträge nicht beim Veranstalter verbleiben.

Von der Steuer ausgenommen sind namentlich:

- Bruttospielerträge (Art. 119 Abs. 2 und 3 BGS, Differenz zwischen den Spieleinsätzen und den rechtmässig ausbezahlten Spielgewinnen sowie Kommissionen bei Tischspielen und ähnliche Spielerträge) der konzessionierten **Spielbanken** (Art. 6 BGS) sowohl aus physisch als auch online durchgeführten Spielbankenspielen;

- Umsätze bei **Grossspielen** (Art. 3 Bst. e BGS) von Swisslos und Loterie Romande;

- Umsätze bei **Kleinspielen** (Art. 3 Bst. f BGS) wie Kleinlotterien, lokale Sportwetten, Tombolas, Bingospiele usw., sofern der daraus erzielte Reingewinn vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke verwendet wird.

Umsätze bei Kleinlotterien (z.B. Tombola oder Bingo), welche an einer Veranstaltung von Einrichtungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 17 MWSTG durchgeführt werden, sind nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 17 MWSTG von der Steuer ausgenommen, sofern die daraus erzielten Erlöse vollumfänglich dieser Einrichtung zu Gute kommen (☞ Ziff. 6.18).

Steuerbar sind namentlich:

- Einnahmen der konzessionierten Spielbanken aus Eintrittsgeldern, soweit nicht als Gegenleistung für die Eintrittspreise Spieljetons herausgegeben werden;
- Umsätze bei **Kleinspielen**, sofern der daraus erzielte Reingewinn **nicht vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke verwendet** wird (z.B. kleine Pokerturniere);
- Umsätze bei **Geschicklichkeitsspielen** mit Geldgewinnen, soweit diese nicht von konzessionierten Spielbanken angeboten werden (z.B. Geschicklichkeitsspielautomaten in Restaurants oder Spielsalons, Online-Geschicklichkeitsspiele oder Jassturnier);
- Umsätze bei Spielen ohne Aussicht auf Geldgewinne beziehungsweise geldwerte Vorteile (z.B. Darts, Billard, Flipperkasten und andere Spielautomaten, Tischfussball oder Computerspiele);
- Umsätze bei Geldspielen, welche nicht dem BGS unterstehen (Art. 1 Abs. 2 BGS, insbesondere zur Verkaufsförderung durchgeführte Lotterien und Geschicklichkeitsspiele gemäss Art. 1 Abs. 2 Bst. d und e BGS);
- Provisionen, welche die Veranstalter von Wetten, Lotterien und sonstigen Geldspielen den Vermittlern dieser Leistungen ausrichten (z.B. an Lotto-Abgabestellen oder Los-Verkäufer);
- Provisionen, die beispielsweise ein Gastwirt von einem Automatenbetreiber für das Aufstellen von Geschicklichkeitsspielautomaten vereinnahmt;

- Leistungen, welche von Dritten im Auftrag des Veranstalters von Geldspielen erbracht werden (z.B. Drucken der Lotterie-Lose, Organisation der Naturalpreise, Verkauf der Lose an der Veranstaltung), unabhängig davon, ob die vom Veranstalter anlässlich des Geldspieles erzielten Umsätze steuerbar oder von der Steuer ausgenommen sind.

Änderung per 01.01.2019 aufgrund des neuen BGS (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG).

6.24 Lieferung gebrauchter beweglicher Gegenstände

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 24 MWSTG)

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

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

6.25 Bildungs- und Forschungskooperationen

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 30 i.V.m. Art. 21 Abs. 7 MWSTG)

Leistungen zwischen Bildungs- und Forschungsinstitutionen, die an einer Bildungs- und Forschungskooperation beteiligt sind, sind von der Steuer ausgenommen, sofern sie im Rahmen der Kooperation erfolgen, und zwar unabhängig davon, ob die Bildungs- und Forschungskooperation als Mehrwertsteuersubjekt auftritt oder nicht.

Als Bildungs- und Forschungsinstitutionen gelten (Art. 38a MWSTV):

a. Institutionen des Hochschulwesens, die von Bund und Kantonen im Rahmen von Artikel 63a der Bundesverfassung gestützt auf eine gesetzliche Grundlage gefördert werden;
b. gemeinnützige Organisationen nach Artikel 3 Buchstabe j MWSTG sowie Gemeinwesen nach Artikel 12 MWSTG;
c. öffentliche Spitäler unabhängig von ihrer Rechtsform.

Unternehmen der Privatwirtschaft gelten nicht als Bildungs- oder Forschungsinstitutionen im Sinne von Artikel 38a Absatz 2 MWSTV.

☞ Weitere Einzelheiten und Beispiele können den MWST-Branchen-Infos Bildung sowie Forschung und Entwicklung entnommen werden.

6.26 Urproduktion

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 26 MWSTG)

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

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

6.27 Bekanntmachungsleistungen, Spenden und Werbeleistungen

6.27.1 Einleitung

Erhält eine Partei von einer anderen Partei eine Zuwendung in Form von Geld oder geldwerten Leistungen (Sachmittel, Dienstleistungen oder Know-how) und macht die empfangende Partei die Zuwendung öffentlich, liegt aus mehrwertsteuerlicher Sicht einer der folgenden Tatbestände vor:

- Eine Spende nach Artikel 3 Buchstabe i MWSTG (☞ Ziff. 3.3) und somit kein Leistungsverhältnis, wenn das Veröffentlichen der Zuwendung in neutraler Form in einer Publikation erfolgt;
- eine von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistung nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 27 MWSTG, wenn das Veröffentlichen der Zuwendung eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt und eine gemeinnützige Organisation beteiligt ist;
- eine steuerbare Bekanntmachungsleistung, wenn das Veröffentlichen der Zuwendung eine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne darstellt und keine gemeinnützige Organisation beteiligt ist, oder
- eine steuerbare Werbeleistung, wenn nicht die Bekanntmachung der Zuwendung im Vordergrund steht, sondern die Werbung für die zuwendende Partei oder ihre Produkte beziehungsweise Dienstleistungen.

6.27.2 Spenden

Eine Spende und keine Leistung im mehrwertsteuerlichen Sinne (Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson in Erwartung eines Entgelts; Art. 3 Bst. c MWSTG) liegt vor, wenn die Zuwendung in einer Publikation in neutraler Form einmalig oder mehrmalig erwähnt wird, selbst wenn dabei die Firma oder das Logo des Spenders verwendet wird (Art. 3 Bst. i MWSTG; MWST-Info Subventionen und Spenden).

6.27.3 Bekanntmachungsleistungen

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

Bekanntmachungsleistungen sind Leistungen, mit welchen eine Zuwendung - d.h. Unterstützung oder Förderung - in einer Form der Öffentlichkeit bekannt gemacht wird, welche über die neutrale Nennung in einer Publikation hinausgeht.

Von der Steuer ausgenommen sind Bekanntmachungsleistungen, die gemeinnützige Organisationen (Art. 3 Bst. j MWSTG) zugunsten Dritter oder Dritte zugunsten gemeinnütziger Organisationen erbringen (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 27 MWSTG). Ist somit keine gemeinnützige Organisation beteiligt, also weder als Leistungserbringerin noch als Leistungsempfängerin, unterliegt die Bekanntmachungsleistung der Steuer zum Normalsatz.

Ziel und Zweck einer Bekanntmachungsleistung ist es, den Namen des Zuwenders mit einer Organisation oder einer Veranstaltung zu verbinden. Durch Bekanntmachung der Zuwendung beziehungsweise des Zuwenders durch den Zuwendungsempfänger wird der Bekanntheitsgrad des Zuwenders oder auch nur dessen Image gefördert. Dieser erhofft sich eine Verbesserung seiner Marktposition, zumindest eine positive Wirkung auf seine „Public Relations“. Sein soziales Engagement soll ersichtlich sein und damit ein Imagegewinn erzielt werden.

Somit sind alle Mitteilungen, mit welchen „publikumswirksam“ auf das Engagement hingewiesen wird, als Bekanntmachungsleistungen zu qualifizieren (sofern keine Spende oder Werbeleistung [☞ Ziff. 6.27.4] vorliegt).

Eine Bekanntmachungsleistung liegt vor, wenn für das Publikum erkennbar ist, dass nicht Werbung für das Unternehmen oder eine Organisation beziehungsweise für deren Tätigkeit und Produkte betrieben wird, sondern auf das Engagement des Unternehmens gegenüber der bekanntmachenden Organisation (bzw. das Engagement der Organisation) aufmerksam gemacht werden soll. Es muss jedoch nicht in jedem Fall ausdrücklich auf die Unterstützung hingewiesen werden, sofern sich diese Tatsache aus den Umständen ergibt (z.B. Bekanntgabe der Zuwendung bzw. des Zuwenders anlässlich einer Veranstaltung). Mit der Bekanntgabe der Zuwendung beziehungsweise des Zuwenders kann auch die Geschäftstätigkeit des Zuwenders allgemein beschrieben oder auch eine allgemeine Werbebotschaft („Claim“ oder „Slogan“) damit verbunden werden (z.B. „Unser Hauptsponsor ist die Bau AG, Ihr idealer Partner für den Bau Ihres Traumhauses“ oder auch die Verlinkung mit der Internetseite eines Zuwenders), ohne jedoch für konkrete Produkte oder Dienstleistungen des Zuwenders zu werben.

Eine Bekanntmachungsleistung liegt auch vor, wenn Produkte, welche dem Veranstalter von den Zuwendern unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden (Naturalspende), anlässlich der Veranstaltung an die Teilnehmer (z.B. zwecks Verpflegung) oder an das Publikum (z.B. im Rahmen einer Tombola) unentgeltlich abgegeben oder anderweitig im Rahmen der Veranstaltung genutzt werden (z.B. Fahrzeuge für den Material- oder Personentransport). Weist der Veranstalter auf diese Tatsache hin beziehungsweise dankt er dafür, ist immer noch von einer Bekanntmachungsleistung auszugehen, sofern die Produkte nicht im Vordergrund stehen.

Keine von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistung, sondern eine **steuerbare Werbeleistung** liegt hingegen vor, wenn **ohne Bezug zu einer Zuwendung** ein Unternehmen bekannt gemacht oder für dessen Leistungen (Waren und Dienstleistungen) geworben beziehungsweise wenn einem Unternehmen ermöglicht wird, für sich oder seine Leistungen (Waren und Dienstleistungen) Werbung zu machen (☞ Ziff. 6.27.4).

Beispiele von der Steuer ausgenommener Bekanntmachungsleistungen:

- *Im Programmheft einer Veranstaltung einer gemeinnützigen Organisation werden die Sponsoren beziehungsweise Zuwender nicht nur dankend erwähnt, es findet sich auch eine Beschreibung ihrer geschäftlichen Aktivitäten und eine Werbebotschaft: „Wir danken der Bau AG, Ihrem Partner beim Bau Ihres Traumhauses, für die grosszügige finanzielle Unterstützung“ oder „Mit der Unterstützung der Sparkasse X, Ihrem kompetenten Partner für die Vorsorgeplanung“.*

- *Die gemeinnützige Stiftung zur Förderung von Personen mit eingeschränkter Mobilität organisiert jährlich die Schweizer Rollstuhlrugbymeisterschaft. Diverse Unternehmen leisten finanzielle Beiträge oder unterstützen die Veranstaltung mit Gratisprodukten sowie mit Sachpreisen für die Tombola. Die Unterstützung und die Unterstützer werden mit folgenden Mitteln bekanntgegeben:*
  - *auf die Unterstützung wird mittels Lautsprecherdurchsagen anlässlich der Veranstaltung hingewiesen;*
  - *die Logo der Unterstützer befinden sich auf den Trikots der Spieler und auf den T-Shirts des Personals des Veranstalters (Helfer);*
  - *auf die Unterstützung wird (mit Verlinkung) auf der Website des Veranstalters hingewiesen („Diese Veranstaltung wäre nicht möglich ohne die Unterstützung durch die folgenden Partner: …“);*
  - *die Rugby-Spieler erhalten für ihre Verpflegung an der Veranstaltung vom Unternehmen X unentgeltlich zur Verfügung gestellte isotonische Getränke und Müsliriegel. Ausserdem erhalten sie als Geschenk ein Paket mit Produkte-Muster einer Kosmetikfirma, welche von dieser ebenfalls unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurden;*
  - *an der Tombola wird darauf hingewiesen, dass die Produkte von bestimmten namentlich genannten Unternehmen zur Verfügung gestellt wurden.*

  Die gemeinnützigen Veranstalter müssen die Bekanntmachungsleistungen nicht versteuern, weil für das Publikum erkennbar auf die Unterstützung hingewiesen wird und die Produkte nicht im Vordergrund stehen.

- *Eine gemeinnützige Organisation weist auf ihrer Website auf die Zusammenarbeit mit einem Industrieunternehmen hin, welches die Organisation „unentgeltlich“ finanziell und mit Know-how unterstützt. Die Geschäftstätigkeit des Industrieunternehmens wird allgemein beschrieben und auf dessen Website verwiesen (Verlinkung).*

- *Die Welt Foto Organisation (WFO) ist eine gemeinnützige Organisation zur Förderung der künstlerischen Fotografie. Sie prämiert jedes Jahr in einem Wettbewerb den hoffnungsvollsten Nachwuchs-Fotografen. Die ConsumerElectronic, Produzentin von Unterhaltungselektronikgeräten, unterstützt den Wettbewerb mit einem Beitrag von 50‘000 Franken. Dafür trägt der Wettbewerb den Titel „ConsumerElectronic Photography Award“. Anlässlich der Veranstaltung wird ausserdem der ConsumerElectronic für den „grosszügigen Beitrag“ mehrfach gedankt. Es werden keine Produkte der ConsumerElectronic präsentiert oder zu Werbezwecken ausgestellt*.

Ziffer gültig ab 1. Januar 2015 (☞ einleitende Erläuterungen dieser MWST-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

6.27.4 Werbeleistungen

Eine **steuerbare Werbeleistung** und keine Bekanntmachungsleistung liegt vor, wenn **nicht** die Mitteilung der Unterstützung oder Förderung im Vordergrund steht, sondern die Bekanntmachung eines Unternehmens oder einer gemeinnützigen Organisation beziehungsweise seiner/ihrer Leistungen (Produktwerbung) oder auch Tätigkeit.

Ziel und Zweck der Werbeleistung ist die Bewerbung eines Produktes (Ware oder Dienstleistung) oder eines Unternehmens beziehungsweise einer gemeinnützigen Organisation. Eine steuerbare Werbeleistung liegt demnach vor, wenn eine gemeinnützige Organisation für ein Unternehmen oder dessen Leistungen Werbung macht oder einem Unternehmen ermöglicht, für dessen Leistungen oder Tätigkeit Werbung zu machen. Dasselbe gilt, wenn eine gemeinnützige Organisation beziehungsweise ihre Leistungen oder Tätigkeit (z.B. in Zeitungsinseraten) bekannt gemacht werden.

Beispiele steuerbarer Werbeleistungen:

- *Eine gemeinnützige Organisation gibt eine Publikation (z.B. ein Magazin oder Programmheft) heraus. Das Unternehmen X platziert gegen ein Entgelt in dieser Publikation ein Inserat, mit welchem die Produkte des Unternehmens X beworben werden.*
- *Eine Universität wirbt mittels Inserat in einer Zeitung oder Zeitschrift für ihre Lehrveranstaltungen.*
- *Eine gemeinnützige Organisation macht in einer Zeitung oder Zeitschrift einen Spendenaufruf.*
- *Die gemeinnützige Stiftung „Für das Alter“ erhält von der Balsiger AG einen Betrag von 50'000 Franken zur Beschaffung eines Kleinbusses. Es wird vertraglich vereinbart, dass das Fahrzeug mit der Firmenbezeichnung der Balsiger AG beschriftet wird. Das Entgelt von 50'000 Franken unterliegt der Steuer, sofern nicht neben dem Logo auf die „freundliche Unterstützung“ der Balsiger AG hingewiesen wird, da ansonsten nicht erkennbar ist, dass lediglich die Unterstützung öffentlich gemacht werden soll.*
- *Auf der Website einer gemeinnützigen Organisation wird für Produkte und Dienstleistungen der Sponsoren Werbung gemacht.*
- *Anlässlich einer Veranstaltung, organisiert durch eine gemeinnützige Organisation, wird einem örtlichen Autohändler gegen Entgelt ermöglicht, einen Neuwagen mit Werbeaufdruck und Flyern an stark frequentierter Stelle aufzustellen.*
- *Im Foyer des als gemeinnützig geltenden Theaters „Spielfreude“ hängen diverse Plakate, mit welchen Unternehmen die Theaterbesucher auf ihre Produkte aufmerksam machen wollen.*
- *Das als gemeinnützig geltende Theater „Spielfreude“ führt in der Sommersaison das Stück „Im seligen Biergarten“ auf. Die Darsteller des Stücks trinken (alkoholfreies) Bier einer bestimmten Marke und weisen immer wieder auf diese Tatsache hin. Der Hersteller des besagten Biers bezahlt dem Theater dafür 5‘000 Franken.*
- *Das „Museum am Platz“ ist als Stiftung nach Artikel 56 Buchstabe g DBG von der direkten Bundessteuer befreit und erfüllt somit die Voraussetzung nach Artikel 3 Buchstabe j MWSTG. Der Museumsführer enthält mehrere Werbeinserate für Unternehmen.*
- *Eine gemeinnützige Organisation beauftragt eine Werbeagentur mit der Durchführung einer Kampagne, mit welcher der Name und die Tätigkeit der Organisation einer breiten Öffentlichkeit bekannt gemacht werden sollen.*
- *Ein Berufssportler tritt seine Bildrechte (für das Fernsehen) gegen Entgelt an eine gemeinnützige Organisation ab.*
- *Ein Unternehmen erhält das Recht, Logo, Bilder, Tonaufnahmen usw. einer gemeinnützigen Organisation für Werbezwecke zu verwenden.*

Ziffer gültig ab 1. Januar 2015 (☞ einleitende Erläuterungen dieser MWST-Info sowie MWST-Info Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen).

6.27.5 Mehrheit von Leistungen

Werden sowohl von der Steuer ausgenommene Bekanntmachungsleistungen als auch steuerbare Werbeleistungen erbracht, ist nach den Kriterien gemäss Ziffer 4 zu beurteilen, ob die Leistungen mehrwertsteuerlich selbstständig oder einheitlich behandelt werden.

6.28 Von der Steuer ausgenommene Leistungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffern 28 und 28bis MWSTG

Von der Steuer ausgenommen sind Leistungen gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG:

a. Zwischen den Organisationseinheiten des gleichen Gemeinwesens;
b. zwischen privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften, an denen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind, und den an der Gesellschaft beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten;
c. zwischen Anstalten oder Stiftungen, die ausschliesslich von Gemeinwesen gegründet wurden, und den an der Gründung beteiligten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten.

Ebenfalls von der Steuer ausgenommen ist gemäss Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28bis MWSTG das Zurverfügungstellen von Personal durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen.

Als ausschliessliche Beteiligung von Gemeinwesen an privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 Buchstabe b MWSTG gilt sowohl eine direkte als auch eine indirekte Beteiligung (Art. 38 Abs. 1 MWSTV).

Um eine indirekte Beteiligung handelt es sich dann, wenn ausschliesslich von Gemeinwesen oder ihren Organisationseinheiten gegründete Personengesellschaften (inklusive einfache Gesellschaften), Kapitalgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH), Genossenschaften und Vereine, eine privat- oder öffentlich-rechtliche Gesellschaft beherrschen (z.B. AG, GmbH, einfache Gesellschaft, Verein) oder eine Anstalt / Stiftung durch diese gegründet wurde.

Als ausschliesslich von Gemeinwesen gegründete Anstalten und Stiftungen im Sinne von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 Buchstabe c MWSTG gelten direkt oder indirekt gegründete Stiftungen oder Anstalten (Art. 38 Abs. 2 MWSTV).

Die Steuerausnahme von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 Buchstaben b und c MWSTG erstreckt sich gemäss Artikel 38 Absatz 3 MWSTV auf

a. die Leistungen zwischen privat- oder öffentlich-rechtlichen Gesellschaften, an denen ausschliesslich Gemeinwesen beteiligt sind, und den ausschliesslich von diesen Gesellschaften direkt oder indirekt gehaltenen Gesellschaften oder direkt oder indirekt gegründeten Anstalten und Stiftungen;
b. die Leistungen zwischen ausschliesslich von Gemeinwesen gegründeten Anstalten oder Stiftungen und den ausschliesslich von diesen Anstalten oder Stiftungen direkt oder indirekt gehaltenen Gesellschaften oder direkt oder indirekt gegründeten Anstalten und Stiftungen.

Unter privatrechtlichen Gesellschaften im Sinne dieses Artikels werden die folgenden Rechtsformen subsumiert:

- Einfache Gesellschaft (Art. 530 - 551 OR);
- Aktiengesellschaft (Art. 620 - 763 OR);
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Art. 772 - 827 OR);
- Genossenschaft (Art. 828 - 926 OR);
- Verein (Art. 60 - 79 ZGB).

Unter öffentlich-rechtlichen Gesellschaften werden auch öffentlich-rechtliche Körperschaften subsumiert.

Die Steuerausnahme von Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 Buchstabe b MWSTG erstreckt sich gemäss Artikel 38 Absatz 3 MWSTV folglich auch auf Leistungen zwischen Vereinen im Sinne von Artikel 60 ZGB, deren Mitglieder ausschliesslich Gemeinwesen oder Organisationseinheiten von Gemeinwesen sind, und den im Verein als Mitglieder registrierten Gemeinwesen und deren Organisationseinheiten.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

6.29 Schiedsgerichtsbarkeit

(Art. 21 Abs. 2 Ziff. 29 MWSTG)

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

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

7 Option (Art. 22 MWSTG)

7.1 Grundsatz

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

Zum Begriff der Rechnung wird auf Artikel 3 Buchstabe k MWSTG verwiesen. So können beispielsweise auch Miet- oder Kaufverträge als Rechnungen gelten.

Wird durch offenen Ausweis (z.B. „inkl. 7.7 % MWST“ oder „zuzüglich 7.7 % MWST im Betrag von CHF 100‘000“) in der Rechnung optiert, hat sich der Leistungserbringer für die freiwillige Versteuerung entschieden und die Option rechtswirksam ausgeübt. Hat der Leistungserbringer in der Rechnung die Mehrwertsteuer nicht offen ausgewiesen, hat er auf die Option durch offenen Ausweis in der Rechnung verzichtet.
Innerhalb der Finalisierungsfrist kann die ursprünglich ausgestellte Rechnung unter Einhaltung der in Artikel 27 MWSTG aufgeführten Voraussetzungen korrigiert werden (Verzicht auf die ausgeübte Option bzw. nachträgliche Ausübung der Option). Nach Ablauf der Finalisierungsfrist ist eine Korrektur der ursprünglich ausgestellten Rechnung nur noch dann und unter Einhaltung der in Artikel 27 MWSTG aufgeführten Voraussetzungen möglich, wenn die steuerpflichtige Person gar nicht berechtigt war, die entsprechende Leistung freiwillig zu versteuern (z.B. ein mit Saldosteuersatz abrechnender Steuerpflichtiger optiert für Leistungen gemäss Art. 21 Abs. 2 Ziff. 1 - 24, 27, 29 und 30 MWSTG, der vermietete oder verkaufte Gegenstand wird vom Empfänger ausschliesslich zu Wohnzwecken genutzt oder es handelt sich um eine Leistung im Sinne von Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18, 19 und 23 MWSTG).

Der nachträgliche Verzicht auf die durch offenen Ausweis in der Rechnung ausgeübte Option mittels Rechnungskorrektur ist bei ausländischen Leistungsempfängern nur dann möglich, wenn der Leistungserbringer eine Bestätigung beibringen kann, dass der Leistungsempfänger keinen Rückerstattungsantrag gestellt oder - falls er den Antrag bereits gestellt hat - den entsprechenden Steuerbetrag nicht vergütet erhalten hat (☞ MWST-Info Vergütungsverfahren).

Wird durch Deklaration in der MWST-Abrechnung optiert, ist ein Verzicht auf die ausgeübte Option oder die Ausübung der Option nur noch innerhalb der Finalisierungsfrist der Steuerperiode möglich, in der die Umsatzsteuerschuld entstanden ist (Art. 39 MWSTV).

Ein Verzicht auf die ausgeübte Option beziehungsweise eine Korrektur nach Ablauf der Finalisierungsfrist ist nur noch dann möglich, wenn die steuerpflichtige Person gar nicht berechtigt war, die entsprechende Leistung freiwillig zu versteuern.

Die **Option in der MWST-Abrechnung** kann bei **effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen** nur durch **Deklaration unter den Ziffern 200 und 205 (kumulativ) der MWST-Abrechnung** erfolgen. In allen übrigen Fällen geht die ESTV davon aus, dass nicht für die Leistung optiert wurde und dem Steuerpflichtigen auf den vorsteuerbelasteten Aufwendungen kein Vorsteuerabzugsrecht zusteht.

Die beiden Arten der Option (durch offenen Ausweis der Steuer in der Rechnung oder durch Deklaration in der MWST-Abrechnung) sind als gleichwertig zu betrachten. Die sich daraus ergebenden Konsequenzen werden in den nachfolgenden Beispielen aufgezeigt:

Vorbemerkung zu den Beispielen
Es handelt sich bei den freiwillig versteuerten Leistungen ausnahmslos um solche, für die optiert werden kann.

Beispiel 1
Ausgangslage
In der Rechnung an den Leistungsempfänger wird durch offenen Ausweis der Steuer optiert.
In der MWST-Abrechnung wird die Leistung unter den Ziffern 200 und 205 deklariert sowie unter den Ziffern 302 oder 312 versteuert.

Ergebnis
Die Option ist gültig ausgeübt, der Leistungserbringer hat den Umsatz zum entsprechenden Steuersatz abzurechnen und kann auf den dafür bezogenen Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Dem Leistungsempfänger seinerseits steht das Vorsteuerabzugsrecht auf der bezogenen Leistung im Umfang seiner unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zu.

Beispiel 2
Ausgangslage
In der Rechnung an den Leistungsempfänger wird die Steuer nicht offen ausgewiesen.
In der MWST-Abrechnung wird die Leistung unter den Ziffern 200 und 230 deklariert und auch nicht unter den Ziffern 302 oder 312 versteuert.

Ergebnis
Die Option ist nicht rechtswirksam ausgeübt, der Leistungserbringer hat den Umsatz nicht abzurechnen und kann auf den dafür bezogenen Leistungen keinen Vorsteuerabzug geltend machen. Der Leistungsempfänger seinerseits kann keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

Beispiel 3
Ausgangslage
In der Rechnung an den Leistungsempfänger wird ein offener Ausweis der Steuer vorgenommen.
In der MWST-Abrechnung wird aber die Leistung unter den Ziffern 200 und 230 deklariert und auch nicht unter den Ziffern 302 oder 312 versteuert.

Ergebnis
Durch den offenen Steuerausweis in der Rechnung hat sich der Leistungserbringer für die freiwillige Versteuerung der von der Steuer ausgenommenen Leistung entschieden und die Option rechtswirksam ausgeübt. Der Leistungserbringer hat den Umsatz zum entsprechenden Steuersatz nachträglich abzurechnen und kann auf den dafür bezogenen Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Dem Leistungsempfänger seinerseits steht das Vorsteuerabzugsrecht auf der bezogenen Leistung im Umfang seiner unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zu, da ein Steuerausweis in der Rechnung erfolgt ist.

Der Leistungserbringer hat die Möglichkeit, innerhalb der Finalisierungsfrist gemäss Artikel 72 Absatz 1 MWSTG auf die ausgeübte Option zu verzichten und die Rechnung unter Einhaltung der Artikel 27 MWSTG aufgeführten Voraussetzungen zu korrigieren.

Beispiel 4
Ausgangslage
In der Rechnung an den Leistungsempfänger wird kein offener Ausweis der Steuer vorgenommen.
In der MWST-Abrechnung wird die Leistung unter den Ziffern 200 und 205 deklariert und unter den Ziffern 302 oder 312 versteuert.

Ergebnis
Durch die Deklaration der Leistung unter den Ziffern 200 und 205 der MWST-Abrechnung hat der Leistungserbringer durch Deklaration in der MWST-Abrechnung optiert. Er hat den Umsatz zum entsprechenden Steuersatz abzurechnen und kann auf den dafür bezogenen Leistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Dem Leistungsempfänger seinerseits steht kein Vorsteuerabzugsrecht auf der bezogenen Leistung zu, da ihm keine Steuer in Rechnung gestellt wurde (Art. 28 Abs. 1 MWSTG).

Der Leistungserbringer hat die Möglichkeit, innerhalb der Finalisierungsfrist die Option durch Ausweis der Steuer in der Rechnung vorzunehmen und die Rechnung unter Einhaltung der in Artikel 27 MWSTG aufgeführten Voraussetzungen zu korrigieren. Danach steht dem Leistungsempfänger das Vorsteuerabzugsrecht auf der bezogenen Leistung im Umfang seiner unternehmerischen, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit zu.

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

- Leistungen im Versicherungsbereich (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 18 MWSTG);
- Umsätze im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 19 MWSTG);
- Umsätze bei Geldspielen, soweit die Bruttospielerträge der Spielbankenabgabe nach Artikel 119 BGS unterliegen oder der damit erzielte Reingewinn vollumfänglich für gemeinnützige Zwecke im Sinne von Artikel 125 BGS verwendet wird (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG);
- Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 und 21 MWSTG), wenn der Gegenstand vom Empfänger ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt wird oder genutzt werden soll (☞ Ziff. 6.1).

Änderung per 01.01.2019 aufgrund des neuen BGS (Art. 21 Abs. 2 Ziff. 23 MWSTG).

7.2 Voraussetzungen und Merkmale der Option

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

- Der offene Ausweis der Steuer in der Rechnung oder die Deklaration in der MWST-Abrechnung unter den Ziffern 200 und 205 (kumulativ) genügen;
- ob der Leistungsempfänger steuerpflichtig ist oder nicht, spielt keine Rolle;
- der Vorsteuerabzug kann (anteilsmässig) vorgenommen werden;
- die steuerpflichtige Person kann für jede einzelne Leistung entscheiden, ob sie die Leistung mit oder ohne Steuer in Rechnung stellen beziehungsweise in der MWST-Abrechnung deklarieren will:
  - Rechnungsstellung ohne MWST beziehungsweise Deklaration unter den Ziffern 200 und 230 in der MWST-Abrechnung: Die Leistung bleibt von der Steuer ausgenommen (ohne Anrecht auf Vorsteuerabzug);
  - Rechnungsstellung mit MWST beziehungsweise Deklaration unter den Ziffern 200 und 205 in der MWST-Abrechnung (kumulativ): Für die Leistung wird optiert (mit Anrecht auf Vorsteuerabzug).

Steuerpflichtige Personen, die mit der **Saldosteuersatz- oder Pauschalsteuersatzmethode** abrechnen, können nur für die Leistungen nach Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 26 MWSTG (Erzeugnisse aus Urproduktion), Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28 MWSTG (gewisse Leistungen unter Gemeinwesen) und Artikel 21 Absatz 2 Ziffer 28bis MWSTG (Zurverfügungstellung von Personal durch Gemeinwesen an andere Gemeinwesen) optieren (Art. 77 Abs. 3 und Art. 97 Abs. 3 MWSTV).

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

7.3 Steuersätze

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

Auf die folgenden Leistungen findet der reduzierte Steuersatz Anwendung:

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

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

7.4 Einlageentsteuerung / Eigenverbrauch

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

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

8 Von der Steuer befreite Leistungen

(Art. 23 MWSTG; Art. 41 - 44 MWSTV)

8.1 Grundsatz

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

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

8.2 Ausfuhr von Gegenständen ins Ausland

8.2.1 Grundsatz

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

- Lieferungen von Gegenständen, die eine steuerpflichtige Person aus dem Inland **direkt ins Ausland befördert oder versendet** (Definition der direkten Ausfuhr in den nachstehenden Ausführungen). Eine **Beförderung** liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände selbst dorthin verbringt. Um eine **Versendung** handelt es sich, wenn die steuerpflichtige Person die Gegenstände durch von ihr beauftragte Dritte (z. B. Spediteur oder Frachtführer) dorthin verbringen lässt;

- die Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung, namentlich die Vermietung und Vercharterung, von Gegenständen, sofern diese vom Leistungsempfänger selbst **überwiegend im Ausland genutzt** werden;

- das sonstige Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen aus dem Inland ins Ausland, das nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung steht (☞ Ziff. 8.2.2.4).

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

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

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

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

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

8.2.2 Besonderheiten

8.2.2.1 Luftfahrzeuge

(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 8 MWSTG)

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

- Lieferungen von Luftfahrzeugen;
- Umbauten, Instandsetzungen und Wartungen an Luftfahrzeugen, welche die Luftfahrtunternehmen im Rahmen einer Lieferung erworben haben;

- Lieferungen, Instandsetzungen und Wartungen der in diese Luftfahrzeuge eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb;
- Lieferung von Gegenständen zur Versorgung dieser Luftfahrzeuge.

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

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

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

8.2.2.2 Maschinen und Geräte

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

8.2.2.3 Motorfahrzeuge

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

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

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

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

8.2.2.4 Verbringen oder Verbringenlassen von Gegenständen ins Ausland, das nicht im Zusammenhang mit einer Lieferung steht

(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 4 MWSTG)

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

Das Verbringen oder Verbringenlassen von

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

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

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

8.3 Lieferung von Gegenständen unter Zollüberwachung

(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG)

Inlandlieferungen von Gegenständen ausländischer Herkunft müssen nicht versteuert werden, wenn sie im Rahmen eines Transitverfahrens, Zolllagerverfahrens, Zollverfahrens der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung nachweislich im Inland unter Zollüberwachung standen, sofern das Verfahren ordnungsgemäss oder mit nachträglicher Bewilligung des BAZG abgeschlossen wurde (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3 MWSTG). Bei der Lieferung von Gegenständen, die wegen Einlagerung in einem Zollfreilager nachweislich im Inland unter Zollüberwachung standen, setzt die Steuerbefreiung voraus, dass die Gegenstände diesen Zollstatus nicht rückwirkend verloren haben (Art. 23 Abs. 2 Ziff. 3bis MWSTG). Internationale Transitverfahren erfolgen meist über das NCTS *(New Computerised Transit System)* und werden papierlos abgewickelt. Als Bestätigung empfiehlt es sich, den (ungestempelten) Ausdruck des Versandbegleitdokuments (vom Spediteur oder Frachtführer erhältlich) aufzubewahren. Bei allen übrigen Transitverfahren (z. B. im Inlandverkehr zwischen offenen Zolllagern und Zollfreilagern, im Transitverkehr mit Staaten, die dem NCTS nicht angeschlossen sind, oder im Privatwarenverkehr) gelten auch Aufzeichnungen über das Transitzolldokument (Art, Nummer, Datum, Ausstellungs- und Löschungszollstelle usw.) als Bestätigung. Besondere Bescheinigungen oder Kopien der Zollscheine werden von den Zollstellen nicht abgegeben.

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

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

8.4 Transportleistungen

(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 5–7 MWSTG)

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

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

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

Gemäss Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 7 MWSTG) ebenfalls steuerbefreit sind die Beförderungsleistungen und Nebentätigkeiten des **Logistikgewerbes** (Beladen, Entladen, Umschlagen, Abfertigen oder Zwischenlagern)

- bei denen der Ort der Dienstleistung nach Artikel 8 Absatz 1 MWSTG im Inland liegt, die Dienstleistung selbst aber ausschliesslich im Ausland ausgeführt wird, oder
- die im Zusammenhang mit Gegenständen unter Zollüberwachung erbracht werden.

Änderung des MWSTG per 01.01.2018.

8.5 Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Privatgegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr

(Art. 23 Abs. 5 MWSTG und Verordnung des EFD vom 24. März 2011 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr [Verordnung Reiseverkehr; SR 641.202.2])

Waren des Reiseverkehrs sind gemäss der Zollgesetzgebung namentlich Waren, die jemand auf einer Reise über die Zollgrenze mitführt, ohne dass sie für den Handel bestimmt sind (Art. 16 Abs. 2 ZG). Ladenverkäufe im Reiseverkehr im Inland an Personen mit ausländischem Wohnsitz gelten als Inlandlieferungen. Steuerbefreit sind solche Verkäufe in Ladengeschäften, sofern die nachfolgenden Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

- Der Verkaufspreis der Gegenstände beträgt je Ausfuhrdokument und Abnehmer mindestens 300 Franken (inkl. MWST; im Ausfuhrdokument ist jedoch der Verkaufspreis ohne MWST aufzuführen);
- der Abnehmer (Schweizer Bürger oder Ausländer) hat im Inland (Art. 3 Bst. a MWSTG) keinen Wohnsitz;

- die Gegenstände sind für den privaten Gebrauch des Abnehmers oder für Geschenkzwecke bestimmt;
- die Gegenstände werden vom Abnehmer innert 90 Tagen nach der Übergabe ins Zollausland ausgeführt;
- der Lieferant kann den Nachweis der Steuerbefreiung erbringen mit einem bestätigten Ausfuhrdokument nach den Artikeln 3 - 5 der Verordnung Reiseverkehr oder mit einem unbestätigten Ausfuhrdokument zusammen mit einer Einfuhrveranlagung einer ausländischen Zollbehörde (Art. 6 der Verordnung Reisekehr).

Als **Ausfuhrdokument** kann entweder das Musterformular der ESTV (Ausfuhrdokument im Reiseverkehr) oder ein selbstentworfenes Dokument, welches die Angaben nach Artikel 3 der Verordnung Reiseverkehr enthält, verwendet werden. Das Ausfuhrdokument muss auf den Namen des Abnehmers lauten und darf nur die an diesen gelieferten Gegenstände enthalten. Sammeldeklarationen mit Gegenständen für verschiedene Abnehmer sind nicht zulässig.

Die Ausfuhr muss auf dem Ausfuhrdokument durch eine der folgenden Behörden oder Stellen **bestätigt** sein:

- Eine Zollstelle des BAZG (Art. 4 der Verordnung Reiseverkehr);
- eine ausländische Zollbehörde (Art. 5 Abs. 1 Bst. a der Verordnung Reiseverkehr);
- eine schweizerische Botschaft oder ein schweizerisches Konsulat im Wohnsitzstaat des Abnehmers (Art. 5 Abs. 1 Bst. b der Verordnung Reiseverkehr).

Ist die Ausfuhr bzw. das Ausfuhrdokument **nicht** durch eine der genannten Behörden oder Stellen **bestätigt** (z. B. weil die Gegenstände nicht über eine besetzte Stelle ins Zollausland verbracht wurden), so kann der Nachweis der Ausfuhr ins Zollausland mit dem unbestätigten Ausfuhrdokument zusammen mit der **Einfuhrveranlagung** der ausländischen Zollbehörde erbracht werden (Art. 6 der Verordnung Reiseverkehr).

Wenn der steuerpflichtige Verkäufer die MWST seinem im Ausland wohnhaften Kunden in Rechnung stellt und diese dem Kunden erst nach Eingang des bestätigten Ausfuhrdokuments oder des unbestätigten Ausfuhrdokuments verbunden mit der Einfuhrveranlagung einer ausländischen Zollbehörde rückvergütet, muss er dem Kunden für die Belange der MWST keine Gutschrift bzw. korrigierte Rechnung ausstellen (Ausnahme zu Art. 27 Abs. 2 Bst. a MWSTG).

Eine Sonderregelung besteht für Inlandlieferungen an Teilnehmende von geführten **Gruppenreisen** im Inland (Art. 7 der Verordnung Reiseverkehr). Verfügt der Lieferant über eine Bewilligung der ESTV, muss er den Nachweis der Befreiung nicht mit einem bestätigten Ausfuhrdokument nach den Artikeln 4 und 5 der Verordnung Reiseverkehr oder mit einer Einfuhrveranlagung nach Artikel 6 der Verordnung Reiseverkehr erbringen. Es genügt, wenn er die in Artikel 7 Absatz 2 der Verordnung Reiseverkehr genannten Dokumente (Liste der Reiseteilnehmenden, bestätigte Erklärung, dass alle Teilnehmenden Wohnsitz im Ausland haben und Ausfuhrdokument nach Art. 3 der Verordnung Reiseverkehr) vorweisen kann.

☞ Detaillierte Informationen können der Website der ESTV entnommen werden.

Änderung per 01.08.2020 der Verordnung des EFD vom 24. März 2011 über die Steuerbefreiung von Inlandlieferungen von Gegenständen zwecks Ausfuhr im Reiseverkehr.

8.6 Vermittlungsleistungen

(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 9 MWSTG)

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

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

8.7 Dienstleistungen von Reisebüros und Organisatoren von Veranstaltungen

(Art. 23 Abs. 2 Ziff. 10 MWSTG)

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

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

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

8.8 Grenzüberschreitende Personenbeförderung

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

8.8.1 Luftverkehr

(Art. 41 MWSTV)

Von der Steuer sind befreit:

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

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

8.8.2 Eisenbahnverkehr

(Art. 42 MWSTV)

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

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

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

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

8.8.3 Busverkehr

(Art. 43 MWSTV)

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

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

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

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

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

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

8.10 Münz- und Feingold (Art. 44 MWSTV)

8.10.1 Steuerbefreite Leistungen (Art. 44 MWSTV)

Von der Steuer befreit ist die Lieferung von:

- Staatlich geprägten Goldmünzen der Zolltarifnummern 7118.9010 und 9705.0000;
- Gold zu Anlagezwecken im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln, in Form von:
  - gegossenen Barren, versehen mit der Angabe des Feingehalts und dem Stempelzeichen eines anerkannten Prüfer-Schmelzers, oder
  - gestanzten Plättchen, versehen mit der Angabe des Feingehalts und dem Stempelzeichen eines anerkannten Prüfer-Schmelzers oder einer in der Schweiz registrierten Verantwortlichkeitsmarke;
- Gold in Form von Granalien im Mindestfeingehalt von 995 Tausendsteln, die von einem anerkannten Prüfer-Schmelzer verpackt und versiegelt wurden;
- Gold in Rohform (Naturzustand in Klumpen, Kristallen, Nuggets usw.) oder in Form von Halbzeug (Stäbe, Profile, Platten, Scheiben, Blätter, Drähte oder Bänder usw.), das zur Raffination oder Wiedergewinnung bestimmt ist;
- Gold in Form von Abfällen (z.B. aus zahnärztlicher Behandlung oder aus Goldschmiedewerkstätten [Staub, Feilspäne, Späne vom Bohren und Drehen]) und Schrott (Gegenstände, die durch Zerbrechen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Zweck unbrauchbar geworden sind [z.B. alte Goldschmiedewaren]).

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

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

Ziffer gültig ab 1. Januar 2014.

8.10.2 Steuerbare Leistungen

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

Steuerbar ist beispielsweise die Herstellung von oder der Handel mit:

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

8.10.3 Edelmetallkonto

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

8.10.4 Industriekonto

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

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

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

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

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

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

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

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

605.525.04d

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-Info am Anfang dieser Publikation, sowie die MWST-Info 20 Zeitliche Wirkung von Praxisfestlegungen.